حسابداری عمومی مقدماتی



بسم الله الرحمن الرحیم

حسابداری عمومی مقدماتی

پایهٔ دهم

دورهٔ دوم متوسطه

شاخهٔ :کاردانش

زمینهٔ : خدمات

گروه تحصیلی : بازرگانی و امور اداری

رشته‌های مهارتی : حسابداری مالی ـ بورس و اوراق بهادار

نام استاندارد مهارتی مبنا : حسابداری عمومی مقدماتی

کد استاندارد متولی : ۱-۱۰/۱۵/۲/۵

۶۵۷ شفیع‌زاده، علی
ح ۵۶۱ش/ حسابداری عمومی مقدماتی : شاخهٔ کاردانش ، زمینهٔ خدمات، گروه تحصیلی بازرگانی و امور
۱۳۹۶ اداری/ مؤلف : علی شفیع‌زاده ، نظارت بر تألیف : دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی وحرفه‌ای‌و کاردانش
وزارت آموزش و پرورش .ـ تهران : شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران، ۱۳۹۶
ص : ۲۴۲
۱.حسابداری، الف.ایران، وزارت آموزش و پرورش؛ دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی وحرفه‌ای
و کاردانش. ب. عنوان

۱۳۹۶

همکاران محترم و دانش‌آموزان عزیز :
پیشنهادات و نظرات خود را دربارهٔ محتوای این کتاب به نشانی تهران ـ صندوق پستی شمارهٔ ۴۸۷۴/۱۵ دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش، ارسال فرمایند.

پیام‌نگار(ایمیل) tvoccd@roshd.ir
وب‌گاه (وب‌سایت) www.tvoccd.medu.ir

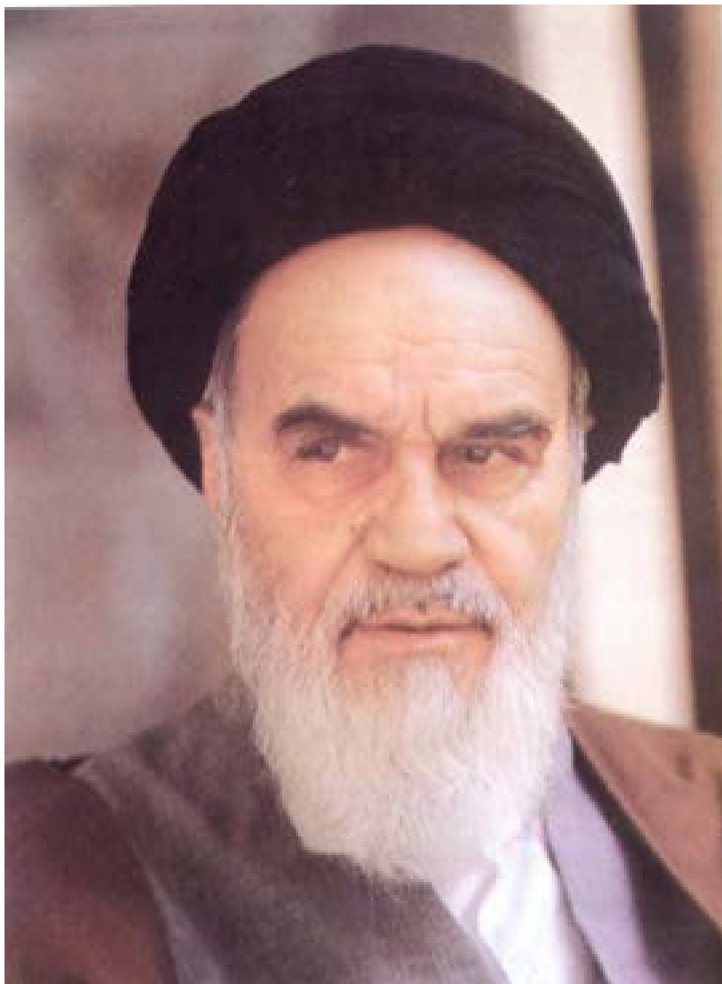


وزارت آموزش و پرورش
سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی

نام کتاب : حسابداری عمومی مقدماتی ـ ۳۱۰۱۶۰
پدیدآورنده : سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی
مدیریت برنامه‌ریزی درسی و تألیف : دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای وکاردانش
شناسه افزوده برنامه‌ریزی و تألیف : راضیه احسانی، منصوره احمدی، زهرا دیانتی دیلمی، ناهید مؤذن‌زاده و کبری نورشاهی (اعضای شورای برنامه‌ریزی)
علی شفیع‌زاده (مؤلف) ـ حسین داودی (ویراستارادبی)
مدیریت آماده‌سازی هنری : ادارهٔ کلّ نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی
شناسه افزوده آماده‌سازی : نسرین اصغری، سیّد دانیال تقوی اهرمی (صفحه‌آرا) ـ نسرین اصغری (طراح جلد)
نشانی سازمان : تهران : خیابان ایرانشهر شمالی ـ ساختمان شمارهٔ ۴ آموزش و پرورش (شهیدموسوی)
تلفن : ۹ـ۸۸۸۳۱۱۶۱ ، دورنگار : ۸۸۳۰۹۲۶۶، کد پستی : ۱۵۸۴۷۴۷۳۵۹
وب‌گاه : www.chap.sch.ir و www.irtextbook.ir
ناشر : شرکت‌چاپ و نشر کتاب‌های‌درسی ایران : تهران ـ کیلومتر۱۷ جادهٔ مخصوص کرج ـ خیابان۶۱ (دارو پخش)
تلفن :۵ ـ۴۴۹۸۵۱۶۱، دورنگار : ۴۴۹۸۵۱۶۰، صندوق پستی : ۱۳۹ـ ۳۷۵۱۵
چاپخانه : شرکت چاپ ونشر کتاب‌های درسی ایران «سهامی خاص»
سال انتشار و نوبت چاپ : چاپ دوم ۱۳۹۶

کلیه حقوق مادی و معنوی این کتاب متعلق به سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی وزارت آموزش و پرورش است و هرگونه استفاده از کتاب و اجزای آن به‌صورت چاپی و الکترونیکی و ارائه در پایگاه‌های مجازی، نمایش، اقتباس، تلخیص، تبدیل، ترجمه، عکس‌برداری، نقاشی، تهیه فیلم و تکثیر به هر شکل و نوع بدون کسب مجوز ممنوع است و متخلفان تحت پیگرد قانونی قرار می‌گیرند.

شابک ۴-۲۲۰۰-۰۵-۹۶۴-۹۷۸ **ISBN 978-964-05-2200-4**



شما عزیزان کوشش کنید که از این وابستگی بیرون آیید و احتیاجات کشور خودتان را برآورده سازید، از نیروی انسانی ایمانی خودتان غافل نباشید و از اتکای به اجانب بپرهیزید.

امام خمینی « قدّس سرّه الشّریف»

فهرست

مقدمه

به نام آن که جان را فکرت آموخت   به نور خود چراغ دل برافروخت

امروزه آشـنایی با مفاهیم حسـابداری برای تمام کسـانی که به انجام فعالیت‌های اقتصادی می پردازند از ضرورت‌های اجتناب ناپذیر اسـت. در کتاب حاضر سـعی شده است که رئوس کلی مباحث حسـابداری در حدی که با مطالعهٔ آن بتوان به عنوان حسابدار یک مؤسسهٔ کوچک فعالیت نمود، تشریح شود. اعتقاد مؤلف بر این است که مطالب مطرح شده در این کتاب کمی فراتر از حسابداری مقدماتی است، لیکن بنا بر ضرورت رعایت سرفصل های مقرر در استانداردهای ابلاغ شده به مؤلف، تلاش شـد که حتی الامکان مباحث مطروحه به شکل سـاده و قابل فهم بیان گردد. مع‌هذا، رعایت نکات زیر برای موفقیت در این درس بسیار مفید است:

۱ـ در کلاس کاملاً به درس گوش فرا دهید. اگر می توانید یادداشت برداری کنید، به خصوص از مثال‌هایی که در کلاس حل می شود. بعد از هر جلسه نوشته های خود را چند بار بخوانید و آنها را مرتب کنید.

۲ـ در حد امکان سـعی شده اسـت این کتاب به صورت خود آموز تهیه شود و لذا شامل مثالهای حل شده و راهنمایی‌های لازم برای یادگیری درس است. توصیه جدی می‌شود قبل از حضور در کلاس تمام مطالب جلسات قبلی را مرور کنید و درس جلسـه آینده را نیز پیشخوانی نمایید. سعی کنید هنگام مرور مطالب جلسات قبل، اشکالات خود را یادداشت نمایید و در اولین فرصت آنها را از معلم بپرسـید. در صورتی که مطالب جلسـات قبل را خوب فرا نگیرید، یادگیری مطالب جلسات بعدی میسر نخواهد بود.``

۳ـ تمامی تمرینات و مسـائل کتاب را قبل از این که در کلاس حل شـوند خودتان به تنهایی حل کنید. اگر یک مسـئله را با فکر و ابتکار خودتان حل کنید بهتر از آن اسـت که تمامی مسـائل فصل در کلاس حل شود و شما فقط راه حل ها را رونویسی کنید. اگر قبلاً مسائل را خودتان حل کرده باشید اشکالات خود را می دانید و هنگام حل مسائل در کلاس به همان نکات توجه ویژه خواهید نمود.

۴ـ قبل از مطالعه متن فصول کتاب به هیچ وجه به حل مسائل و تمرینات آن فصل نپردازید. سعی کنید پس از خواندن تمامی متن هر فصل و اطمینان از یادگیری آن به حل مسائل و تمرینات آن اقدام نمائید.

مؤلف

پیشگفتار

تاریخچه حسابداری[1]

نگهداری دفاتر حسابداری ـ گر چه به شکل بسیار ساده ـ از قرن‌ها پیش در تاریخ بشر معمول بوده است. بابِلی‌ها پرداخت حقوق و دستمزد را با خط میخی بر الواح گلی نقش می کردند ؛ مصریان قدیم درآمد و هزینهٔ دستگاه‌های دولتی و عملیات و معاملات بنگاه‌های بازرگانی را بر روی کاغذ پاپیروس ثبت می‌نمودند.

دفترداری دوبل یا دوطرفه، که اساس سیستم های جدید حسابداری است، نیز سابقه ای طولانی دارد و نمونه های متعددی از دفاتر حسابداری به صورت مترادف، که قدیمی ترین آنها مربوط به سال ۱۲۱۱ میلادی است و توسط بازرگانان ایتالیائی تنظیم گردیده، در موزه های بزرگ دنیا موجود است.

اولین کتاب چاپی درباره دفترداری دوبل متعلق به یک راهب ایتالیائی به‌نام لوکا پاچیولی[2] است که در سال ۱۴۹۴ میلادی منتشر گردید و بسیاری از اصول دفترداری و حسابداری زمان ما عیناً در آن ملاحظه می شود. به نظر بعضی از محققان احتمال می رود رساله دفترداری دوبل پاچیولی با استفاده از نسخهٔ خطی کتاب بندتوکترولی[3]، تهیه شده باشد.

به تدریج با تشکیل بازارهای سرمایه و شرکت‌های سهامی ، نیاز به حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای اجتناب ناپذیر گردید. قانون شرکتهای سال ۱۸۶۲ انگلستان به منظور حمایت از سرمایه‌گذاران در مقابل تقلبات و تخلفات، حسابرسی شرکت‌های سهامی را الزامی کرد و در سال ۱۸۸۰ «انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز[4]» از تعدادی حسابدار ورزیده، که از دانش و مهارت‌های تخصصی برخوردار و در انجام وظایف حرفه ای خود ملزم به رعایت آئین رفتار حرفه‌ای مدونی بودند، تشکیل گردید و به این ترتیب نمونه ای از نظام حرفه ای حسابداری پدیدار شد.

پیشینهٔ حسابداری در ایران نیز به نخستین تمدن‌هایی برمی‌گردد که در این سرزمین پاگرفت و مدارک حسابداری متنوع و متعددی برای اداره امور حکومتی و اجرای فعالیت‌های اقتصادی ابداع شد که در پاسخ به نیازهای زمان، سیر تحولی و تکاملی داشته است. ممیزی املاک در تمدن ساسانی و تکامل حسابداری سیاق برای نگه‌داری حساب درآمد و مخارج حکومتی در دوران سلجوقیان و نگه‌داری حساب فعالیتهای بازرگانی به حساب سیاق، نمونه های بارز و پیشرفتهٔ آن است.

در ایران عصر حاضر اولین قانونی که حرفهٔ حسابداری و حسابرسی را به رسمیت شناخت، قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵ بود. در این قانون از حسابرسان مستقل تحت عنوان محاسب و کارشناس قسم خورده یاد شده است. در آئین نامه ای که برای همین قانون در سال ۱۳۴۰ توسط وزارت دارائی تدوین شد، محاسب قسم خورده و کارشناس حساب مطرح گردیده است.

از سا لها پیش برخی از اهل فن در صدد تشکیل انجمن حسابداران و حسابرسان مستقل ایران بودند؛ نظیر آنچه که در بسیاری از کشورهای مترقی جهان وجود داشت. در مرداد ماه سال ۱۳۴۰ وزارت دارایی براساس اختیارات حاصله از مادهٔ ۳۳ قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۴۰ آئین نامه مربوط به تأسیس انجمن محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب را به منظور تشکیل مرجع رسمی جهت رسیدگی به حساب‌ها و دفاتر اشخاص و شرکت‌ها و مؤسسات دیگر و اظهار نظر در اختلاف

---

۱ ـ حفظ کردن تاریخ‌ها و اسم‌هایی که در این قسمت ارائه شده‌اند ضرورتی ندارد.

2- Luca Pacioli

3- Benedto Cotrugli

4 - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales

محاسباتی، صادر کرد. انجمن در این آئین نامه « مستقل و دارای شخصیت حقوقی» معرفی شده است.

در سنوات پس از انقلاب، سازمان حسابرسی با تصویب قانون تشکیل مورخ ۱۳۶۲/۱۰/۵ و اساسنامه قانونی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱۷ مجلس شورای اسلامی، عملاً فعالیت خود را از تاریخ ۱۳۶۲/۹/۱۶ با ادغام شرکت سهامی حسابرسی وزارت امور اقتصادی و دارائی و مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه آغاز کرد. همچنین مؤسسات حسابرسی بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید در تاریخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۸ منحل و با کلیهٔ امکانات و پرسنل از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۱ به سازمان حسابرسی ملحق گردیدند. این سازمان طبق اساس‌نامه، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور تعیین شد.

همچنین قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران ذی‌صلاح در جهت رسمیت بخشیدن به امور حسابداری، در بهمن ماه ۱۳۷۲ به تصویب رسید. به موجب این قانون به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی، خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع، به دولت اجازه داده می‌شود از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی‌صلاح استفاده نماید. امید است نوشتار حاضر در تحقق این اهداف برای کشور عزیزمان مؤثر باشد.

فصل اول

عملکرد مالی مؤسسات

اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ ـ حسابداری را تعریف کند.
۲ ـ اصطلاحات اصلی حسابداری را بیان نماید.
۳ ـ انواع واحدهای اقتصادی را طبقه‌بندی نماید.
۴ ـ انواع رشته‌های تخصصی حسابداری را ذکر کند.
۵ ـ استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری را نام ببرد.
۶ ـ دورهٔ مالی را تعریف کند.
۷ـ فعالیت مالی را بیان نماید.
۸ ـ چرخه حسابداری (دورهٔ عمل حسابداری) را ذکر کند.
۹ ـ اسناد و دفاتر حسابداری را تعریف کند.
۱۰ ـ اصول و مفاهیم اولیهٔ حسابداری را بیان نماید.

تصمیم‌گیری صحیح و به موقع، رمز موفقیت مؤسسات است. این مهم دست یافتنی نیست مگر زمانی که اطلاعات صحیح و به موقع در اختیار مدیران مؤسسات قرار گیرد. از طرف دیگر سرمایه‌گذاران در صورتی می‌توانند در بازارهای سرمایه حضور شایسته داشته باشند که اطلاعات حسابداری درست و به موقع در اختیار آنها قرار گیرد. حسابداری، به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، نه تنها در حصول این موارد نقش اصلی و اساسی را ایفا می‌کند، بلکه با شفافیت بخشیدن به فضای اقتصادی و مالی هر کشور (و کل جهان) عاملی تعیین کننده در موفقیت سیاست‌هایی است که به منظور ایجاد عدالت اجتماعی، وضع و اجرا می‌شوند.

در این فصل، ابتدا با مفهوم و تعریف حسابداری آشنا می‌شوید. سپس برخی از اصطلاحات مهم حسابداری توضیح داده خواهد شد و در ادامه، انواع مؤسسات موجود در جامعه تشریح و طبقه بندی می‌شوند. آنگاه انواع استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری معرفی می‌شوند و در نهایت، فعالیتها و رویدادهای مالی تبیین و تشریح می‌گردد.

مفهوم و تعریف حسابداری

از حسابداری تعاریف مختلفی ارائه شده است. در گذشته عموماً حسابداری را فن شناسایی، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی می‌دانستند. تعاریف جدید، حسابداری را یک سیستم اطلاعاتی می‌دانند. از این دیدگاه حسابداری را می‌توان چنین تعریف نمود:

«حسابداری عبارت است از یک سیستم اطلاعاتی که از طریق شناسائی، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی، اطلاعات لازم را در اختیار استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار می‌دهد.»

از این دیدگاه مطابق شکل ۱ـ ۱، حسابداری یک سیستم اطلاعاتی، کلیهٔ اجزای ضروری یک سیستم را دارد.



نمودار ۱ ـ ۱ ـ سیستم اطلاعاتی حسابداری

ورودی[1] سیستم اطلاعاتی حسابداری، رویدادهای مالی است که با انجام عملیات حسابداری بر روی آنها (پردازش[2]) گزارش‌های مالی مورد نیاز به عنوان خروجی سیستم[3] تهیه می‌شود و در اختیار استفاده کنندگان قرار می گیرد.

گزارش‌های مالی: محصول نهایی سیستم اطلاعاتی حسابداری، گزارش های مالی می‌باشد. در مفهوم عام هرگونه گزارشی که از سیستم اطلاعاتی حسابداری استخراج شود، گزارش مالی نامیده می‌شود. مهم‌ترین قسمت گزارش‌های مالی صورت‌های مالی می‌باشند که در پایان هر سال مالی تهیه می‌شود. در مورد صورت‌های مالی در فصل سوم توضیح داده شده است.

حسابداری عبارت است از یک سیستم اطلاعاتی که از طریق شناسائی، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی، اطلاعات لازم را در اختیار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری قرار می‌دهد.

اصطلاحات حسابداری

حسابداری نیز مانند سایر دانش‌های بشری حاوی اصطلاحات ویژه ای است. آشنائی با این اصطلاحات، شرط اساسی یادگیری صحیح حسابداری است. درک عمیق و درست اصطلاحات حسابداری مستلزم تحصیلات تخصّصی در این رشته است اما در ابتدای امر آگاهی مختصر از این اصطلاحات خالی از فایده نیست. لذا در ادامه این مبحث، چند مورد از اصطلاحات اصلی حسابداری معرفی می گردد.

معادلهٔ اساسی حسابداری

فرض کنید قصد شروع فعالیتی را دارید. برای این منظور ۲,۰۰۰,۰۰۰ریال وجه نقد متعلق به خودتان را برای این کار اختصاص می‌دهید. چون فکر می کنید که مبلغ فوق برای انجام فعالیت مورد نظر کافی نیست، مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال نیز به صورت قرض دریافت می کنید. اگر فعالیت‌های فوق را در قالب یک مؤسسه یا شرکت ارائه کرده باشید، اکنون کل وجه نقدی که در اختیار شرکت شماست برابر است با:

$$۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۰۰,۰۰۰ = ۲,۶۰۰,۰۰۰$$

۱- Input.

۲- Process.

۳- Output.

در حسابداری، ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال فوق را اصطلاحاً دارایی، ۶۰۰,۰۰۰ ریال را بدهی و ۲,۰۰۰,۰۰۰ریال را سرمایه می‌گویند.
چنانچه به معادله فوق دقت کنید خواهید دید که رابطهٔ زیر برقرار است:

دارایی‌ها = بدهی‌ها + سرمایه

در حسابداری، این معادله همواره برقرار است و به آن «معادلهٔ اساسی حسابداری» می‌گویند. معادلهٔ اساسی حسابداری، مبنا و شالودهٔ سیستم حسابداری دو طرفه را تشکیل می‌دهد. بر اساس این معادله می‌توان هر یک از معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی را تجزیه و تحلیل و آثار آن را بر عناصر معادله تعیین کرد.
همان‌طور که ملاحظه می‌شود، **دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه،** عناصر اصلی معادلهٔ اساسی حسابداری را تشکیل می‌دهند. این اصطلاحات در زیر توضیح داده می‌شوند.

دارایی‌ها: دارایی‌ها منابع اقتصادی مؤسسه هستند، که فعالیت‌های اقتصادی با استفاده از آنها انجام می‌گیرد. اموال، مطالبات و سایر منابع اقتصادیِ متعلق به یک مؤسسه، که در نتیجهٔ معاملات، عملیات مالی یا سایر رویدادها ایجاد شده و قابل تقویم به پول و دارای منافع آتیِ است « دارایی» نامیده می‌شود. مؤسسات بر حسب نوع و حجم فعالیتشان، دارایی‌های مختلفی دارند.

اموال، مطالبات و سایر منابع اقتصادی متعلق به یک مؤسسه، که در نتیجهٔ معاملات، عملیات مالی یا سایر رویدادها ایجاد شده و قابل تقویم به پول و دارای منافع آتی است، دارایی نامیده می‌شود.

از جمله انواع مختلف دارایی‌ها می‌توان موارد زیر را برشمرد:

وجه نقد: وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانک‌ها و مؤسسات مالی، اعم از ریالی و ارزی. چنانچه وجه نقد در مؤسسه نگهداری شود، آن را در قالب حساب صندوق و چنانچه نزد بانک‌ها نگهداری شود، آن را در قالب حساب بانک گزارش می‌نمایند.

حساب‌های دریافتنی[1]: حساب‌های دریافتنی شامل مطالبات مؤسسه از دیگران می‌باشد که برای آن سفته، چک یا برات دریافت نشده است.

اسناد دریافتنی: اسناد دریافتنی شامل مطالبات مؤسسه از دیگران است که بابت آن سفته، چک یا برات از شخص بدهکار دریافت شده است. چنانچه سررسید اسناد دریافتنی یک سال یا کمتر باشد به عنوان اسناد دریافتنی کوتاه مدت و چنانچه سررسید آنها بیشتر از یک سال باشد به عنوان اسناد دریافتنی بلند مدت طبقه‌بندی می‌شود.

موجودی‌های مواد و کالا: موجودی‌های مواد و کالا به دارایی‌هائی اطلاق می‌شود که به منظور فروش یا استفاده از آن در ساخت محصول یا مصرف آن برای ارائهٔ خدمات، نگهداری می‌شود.[2] موجودی‌هایی که به منظور فروش نگهداری می‌شوند، موجودی کالا و موجودی‌هایی را که به منظور استفاده در ساخت محصول و یا ارائهٔ خدمات نگهداری می‌شوند موجودی مواد می‌گویند. اقلام مصرفی نیز غالباً تحت عنوان« ملزومات »گزارش می‌شوند.

---

۱ ـ بدهکاران: در برخی از کتب از عبارت «بدهکاران» به‌جای «حساب‌های دریافتنی» استفاده می‌شود .

۲ ـ سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استاندارد شمارهٔ ۸.

اموال، ماشین آلات و تجهیزات: دارایی‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه مورد استفاده قرار می‌گیرند و عمر بیشتر از یک سـال دارند و جنبهٔ مصرفی نداشـته باشند تحت عنوان اموال، ماشین آلات و تجهیزات طبقه‌بندی می‌شوند. این دارایی‌ها را اغلب «دارایی ثابت» نیز می‌گویند. زمین، ساختمان، ماشین آلات تولید، وسایل نقلیه و اثاثه اداری نمونه‌هایی از این دارایی‌ها هستند.

پیش‌پرداخت: هرگاه مؤسسه قبل از تحویل گرفتن دارایی و یا خدمات، وجهی را به دیگران پرداخت کند، پیش‌پرداخت نامیده می‌شود.

بدهی‌ها: تعهداتی که یک مؤسسـه در مقابل اشـخاص و مؤسسـات دیگر دارد و از معاملات و رویدادهای گذشته ناشی شده است و باید از طریق پرداخت پول، تحویل کالا، انجام دادن خدمت یا انتقال سایر اقلام دارایی تسویه شوند،« بدهی» نامیده می‌شـود. بدهی‌ها معمولاً از خرید نسـیهٔ دارایی‌ها، اخذ وام‌ها، برقراری مالیات و ایراد خسارت به دیگران ناشی می‌شود. درحقیقت بدهی، طلب دیگران از مؤسسه می‌باشد.

تعهداتی که یک مؤسسه در مقابل اشخاص و مؤسسات دیگر دارد و از معاملات و رویدادهای گذشته ناشی شده است و باید از طریق پرداخت پول، تحویل کالا، انجام دادن خدمت یا انتقال سایر اقلام دارایی تسویه شوند، «بدهی» نامیده می‌شود.

از جمله اجزای اصلی بدهی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

حساب‌های پرداختنی[1]: بدهی‌های مؤسسه به دیگران را که بابت آن چک، سفته یا برات تحویل نشده است ،حساب‌های پرداختنی می‌گویند.

اسـناد پرداختنی: بدهی‌هایی را که مؤسسه بابت آن چک، سـفته یا برات تحویل طلبکاران داده است ، اسناد پرداختنی می‌گویند. چنانچه سررسید اسناد پرداختنی از تاریخ تنظیم ترازنامه یک سال یا کمتر باشد به عنوان اسناد پرداختنی کوتاه مدت و چنانچه سررسید آنها بیشتر از یک سال باشد به عنوان اسناد پرداختنی بلند مدت طبقه‌بندی می‌شود.

وام پرداختنی: مبالغی را که مؤسسه از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و یا سایر اشخاص دریافت کرده است و باید آن را، ظرف مهلت مشخصی به صورت اقساط یا یک‌جا بازپرداخت کند، وام پرداختنی می‌گویند.

پیش دریافت: هرگاه مؤسسـه قبل از تحویـل دادن کالا یا ارائهٔ خدمات به دیگران وجهی از آنهـا دریافت کند، به آن پیش‌دریافت می‌گویند.

سرمایه: حق مالی مالک یا مالکان یک مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن، « سرمایه » نامیده می‌شود. در هر زمان با کسر کردن بدهی‌های یک مؤسسه از دارایی‌های آن، مبلغ سرمایه به دست می‌آید.

حق مالی مالک یا مالکان یک مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن، سرمایه نامیده می‌شود.

سـرمایه مؤسسـه عمدتاً ناشـی از آوردهٔ نقدی و یا غیرنقدی مالک (یا مالکان) در زمان تشکیل مؤسسه و پس از آن است. آوردهٔ نقدی مالک شـامل وجه نقدی اسـت که مالک (یا مالکان) در مؤسسه سرمایه گذاری می‌کند و آورده غیر نقدی شامل دارایی‌هایی غیر از وجه‌نقد است که مالک (یا مالکان) به عنوان سرمایه وارد مؤسسه می‌نماید.

---

۱ ـ در برخی از کتب از عبارت «بستانکاران» به‌جای «حساب‌های پرداختنی» استفاده می‌شود .

سرمایه‌گذاری مجدد: اگر مالکان پس از تشکیل مؤسسه مبالغی را به صورت نقد و یا غیرنقد در مؤسسه سرمایه گذاری کنند، به آن سرمایه‌گذاری مجدد می گویند.

حساب: اطلاعات مربوط به هر کدام از عناصر معادلۀ اساسی حسابداری در یک «حساب» ثبت می‌شود. لذا حساب همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هرکدام از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه در آن نگهداری می‌شود.

حساب، همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هرکدام از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه در آن نگهداری می‌شود.

رویدادهای مالی: رویدادهای مالی، فعالیت‌هایی هستند که اثر مالی داشته باشند. به‌طور دقیق‌تر می‌توان گفت رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادلۀ اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند. تأثیر رویدادهای مالی بر روی حساب‌ها در اواخر این فصل به تفصیل تشریح می‌گردد.

رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.

ماهیت حساب‌ها: از عناصر معادلۀ اساسی حسابداری، حساب‌های مربوط به دارایی‌ها ماهیت بدهکار و حساب‌های مربوط به بدهی‌ها و سرمایه، ماهیت بستانکار دارند. حساب‌های درآمد نیز از این نظر، مشابه حساب سرمایه، ماندۀ بستانکار و هزینه‌ها برعکس حساب سرمایه، مانده بدهکار دارند.

رشته‌های تخصصی حسابداری

حسابداری دارای چندین رشته تخصصی است، که تمام آنها را می توان در قالب سه رشتۀ کلی زیر تقسیم بندی نمود:

۱ ـ حسابداری مالی

۲ ـ حسابداری بهای تمام شده (صنعتی)

۳ ـ حسابداری مدیریت

حسابداری مالی عمدتاً به ثبت رویدادها و تنظیم گزارش‌های برون سازمانی مرتبط می‌شود.

حسابداری بهای تمام شده با اندازه گیری بهای تمام شده کالاها و خدمات سر و کار دارد. در ایران به این رشته از حسابداری، «حسابداری صنعتی» نیز می گویند.

حسابداری مدیریت به تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری مربوط می‌شود.

علاوه بر موارد فوق، حسابداری دولتی و حسابرسی را نیز می توان از رشته‌های تخصصی حسابداری نام برد. حسابداری دولتی با عملیات حسابداری در مؤسسات دولتی و غیرانتفاعی سر و کار دارد. حسابرسی نیز به بررسی و اظهار نظر در مورد گزارش‌های به دست آمده از سیستم‌های حسابداری مربوط می‌شود.

استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری کسانی هستند که برای تصمیم گیری و قضاوت آگاهانه علاقه مندند گزارشهای حسابداری را دریافت کنند و مورد استفاده قرار دهند. استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، طیف وسیعی را تشکیل می‌دهند و به‌طور کلی آنها را می‌توان به دو دستهٔ استفاده‌کنندگان درون سازمانی و استفاده کنندگان برون سازمانی، تقسیم نمود.

استفاده کنندگان درون سازمانی:

استفاده کنندگان درون سازمانی شامل مدیران اجرایی است که اطلاعات حسابداری را برای برنامه‌ریزی، کنترل، هماهنگی و تصمیم‌گیری‌های لازم درباره عملیات مؤسسه، مورد استفاده قرار می‌دهند. با بزرگ شدن مؤسسات، نظارت مستقیم مدیران بر فعالیت زیر مجموعه‌های سازمانی، مشکل و حتی غیرممکن گردیده است. از این رو مدیران ناچار هستند به منظور ارزیابی نتایج عملیات و وضعیت مالی به گزارشهای مالی اتکا نمایند. گزارش‌هایی که استفاده کنندگان یا تصمیم گیرندگان درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌دهند، معمولاً تفصیلی و دربرگیرنده جزئیات مسائل می‌باشد. این گزارش‌ها به طور معمول، محصول سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت است.

استفاده کنندگان برون سازمانی:

استفاده کنندگان برون سازمانی شامل طیف گسترده‌ای است که از جملهٔ آنها می‌توان سهامداران، سرمایه‌گذاران‌بالقوه، بستانکاران، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، تحلیلگران مالی و اقتصادی، اتحادیه‌های کارگری و مراجع مالی و اقتصادی دولتی را نام برد. هر کدام از تصمیم گیرندگان برون سازمانی، اطلاعات حسابداری را برای مقاصد خاصی مورد استفاده قرار می‌دهند.

نیازهای اطلاعاتی این دسته را گزارشهای برون سازمانی که توسط سیستم حسابداری مالی تهیه می‌شود، تأمین می‌نماید. از آنجا که این دسته از استفاده کنندگان به اطلاعات حسابداری دسترسی مستقیم ندارند، نهادهای قانونی و انجمن‌های حرفهٔ حسابداری جهت حمایت از منافع آنها، ضوابط و مقررات حسابداری مالی را با دقت فراوان وضع می‌نمایند. این ضوابط و مقررات معمولاً در قالب استانداردهای حسابداری و سایر قوانین و مقررات مالی ارائه می‌گردد.

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری کسانی هستند که برای تصمیم‌گیری و قضاوت آگاهانه علاقه مندند گزارش‌های حسابداری را دریافت کنند و مورد استفاده قرار دهند.

دورهٔ مالی

نتایج واقعی عملیات مؤسسه را ، به‌طور دقیق و قطعی، فقط می‌توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی‌ها و اجرای تعهدات و پرداخت بدهی‌ها، تعیین کرد. اما استفاده کنندگان از اطلاعات مالی نمی توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان تأمل کنند. بنابراین عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر (معمولاً یکساله) تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارشهای مالی جداگانه ای ارائه می‌گردد. به این دوره‌های زمانی اصطلاحاً «دورهٔ مالی یا حسابداری» می گویند. هر دورهٔ مالی را که برابر یک سال کامل رسمی هر کشور باشد «سال مالی» می گویند.

دوره‌های زمانی مساوی را که برای آن گزارشهای مالی جداگانه ای ارائه می‌گردد، دوره مالی می‌گویند. به هر دوره مالی، که برابر یک سال کامل باشد، سال مالی می‌گویند.

فعالیت مالی (رویداد مالی)

همانطور که قبلاً بیان گردید، فعالیت‌های مالی یا رویدادهای مالی، فعالیت‌ها یا رویداهایی هستند که دارای اثر مالی باشند. بـه بیان دقیق‌تر می‌توان گفت رویدادهای مالی، رویدادهایی هســتند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساســی حســابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.

در حســابداری، تبحر در شناسایی رویدادهای مالی از سایر رویدادها وهمچنین تعیین اثرات رویدادهای مالی بر عناصر معادله اساسی حسابداری، یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. لذا در ادامهٔ بحث به چند رویداد اشـاره می‌شـود و مالی یا غیر مالی بودن آنها و همچنین اثر آنها بر معادلهٔ اساسی حسابداری مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد. ضمناً با توجه به این‌که شناخت رویدادهای مالی مستلزم درک درست مفاهیم دارایی، بدهی و سرمایه است، لطفاً قبل از مطالعهٔ مثال زیر، تعریف این اصطلاحات را ، که در قسمت‌های قبلی این فصل ارائه گردید، مجدداً مرور نمائید.

رویدادهای مالی رویدادهایی هســـتند که حداقل بر یکی از عناصر معادلهٔ اساســـی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.



مثال : آقای احســانی در اسفندماه سال ۱۳۸۹ مؤسسهٔ احســانی را تاسیس نمود. رویدادهای زیر طی اسفندماه سال ۱۳۸۹ در مؤسسهٔ احسانی اتفاق افتاده است. تعیین کنید که آیا رویدادهای ذکر شده، مالی هستند یا خیر؟

۱ ـ آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه وارد مؤسسه نمود.

جواب : رویداد فوق یک رویداد مالی اســت، زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسســه (صندوق یا وجه نقد) و هم ســرمایه مؤسسه افزایش یافته است.

۲ ـ یک دستگاه خودرو به‌مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.

جواب : رویداد مالی اســت، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها تحت عنوان وســایل نقلیه (خودرو) افزایش یافته و یکی دیگر از دارایی‌ها تحت عنوان وجه نقد (صندوق) کاهش یافته است.

۳ ـ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد.

جواب : رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) افزایش یافته و همچنین بدهی شرکت (حساب‌های پرداختنی) افزایش پیدا کرده است.

۴ ـ مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب پرداخت شد.

جواب : رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) کاهش و در مقابل یکی دیگر از دارایی‌ها (حساب‌های دریافتنی یا طلب) افزایش یافته است.

۵ ـ مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.

جواب : رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) افزایش و در مقابل یکی دیگر از دارایی‌ها (حساب‌های دریافتنی) کاهش یافته است.

۶ ـ مدیر عامل مؤسسه عوض شد.

جواب: رویداد مالی نیست، زیرا هیچکدام از عناصر معادلهٔ اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تحت تأثیر قرار نگرفته و تغییر نکرده است.

۷ ـ آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

جواب : رویداد فوق یک رویداد مالی است، زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق و اثاثهٔ اداری) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است.

اثر رویدادهای فوق بر معادله اساسی حسابداری را می توان در جدول زیر خلاصه نمود:

ردیف	شـــــرح رویداد	تأثیر رویداد برمعادله حسابداری		
		دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه وارد مؤسسه نمود.	یک دارائی به نام وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	ـ	سرمایه ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.
۲	یک دستگاه خودرو به‌مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.	وسایل نقلیه ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد و وجه نقد ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	ـ	ـ
۳	مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد.	وجه نقد ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	بدهی‌ها (حساب‌های پرداختنی) ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	ـ
۴	مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد.	یک دارائی به نام حساب‌های دریافتنی ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد ولی وجه نقد ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	ـ	ـ
۵	مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.	وجه نقد ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد و حساب‌های دریافتنی ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	ـ	ـ
۶	مدیر عامل مؤسسه عوض شد.	رویداد مالی نیست لذا هیچ تأثیری بر معادله اساسی حسابداری ندارد.	ـ	ـ
۷	آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.	این رویداد بر دو نوع از دارایی‌ها تأثیرگذار است: ۱ ـ وجه نقد (صندوق) ۲۲,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد. ۲ ـ اثاثـهٔ اداری ۳۶,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	ـ	سرمایه ۵۸,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.

چرخه حسابداری (دورهٔ عمل حسابداری)

سیستم حسابداری باید کلیهٔ اطلاعات مالی مؤسسه را شناسائی، اندازه گیری، ثبت، طبقه بندی و در قالب صورت‌های مالی تلخیص کند تا اطلاعات مفیدی را برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم نماید. فرایند عملیات حسابداری شامل یک سری عملیات است که به‌طور پیاپی در هر دورهٔ مالی تکرار می‌شوند. این عملیات پیاپی را چرخهٔ حسابداری (Accounting Cycle) می گویند.

عملیات حسابداری را که به‌طور پیاپی در هر دورهٔ مالی تکرار می‌شوند، چرخه حسابداری می گویند.

عملیات حسابداری که از ابتدای دورهٔ مالی تا پایان دوره انجام می‌شود عبارتند از:

۱ ـ جمع آوری اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی (گردآوری شواهد مدارک مثبته)

۲ ـ تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی و ثبت آنها در سند حسابداری

۳ ـ ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه

۴ ـ انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل

۵ ـ تهیهٔ تراز آزمایشی (اصلاح نشده)

۶ ـ اصلاح و تعدیل حساب‌ها

۷ ـ تهیهٔ تراز آزمایشی اصلاح شده

۸ ـ تهیهٔ صورت سود و زیان

۹ـ بستن حساب‌های موقت

۱۰ـ تهیهٔ تراز آزمایشی اختتامی

۱۱ ـ تهیهٔ ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد

۱۲ـ بستن حساب‌های دائمی (اختیاری)

مطالعه آزاد

اسناد و دفاتر حسابداری

برای هر رویداد مالی که در مؤسسه اتفاق می‌افتد یک سند حسابداری یا برگهٔ حسابداری تهیه می‌شود. بنابراین سند حسابداری یا برگه حسابداری نوشته ای است که در آن هر کدام از رویدادهای مالی نوشته می‌شود.

پس از این‌که رویدادهای مالی در سند حسابداری ثبت شد، باید در دفتر روزنامه ثبت گردد. دفتر روزنامه انواع مختلفی دارد. دفتر روزنامه‌ای را که کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ در آن ثبت می‌شود را دفتر روزنامهٔ عمومی می‌نامند.

دفتر کل دفتری است که حساب‌های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود. در دفتر کل برای هر کدام از حساب‌ها صفحه یا صفحات جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحهٔ مربوطه در دفتر کل نوشته می‌شود.

اســـناد و مدارک مثبته: اسناد و مدارک مثبته، اســـناد و مدارکی هستند که بر وقوع معامله یا رویداد مالی مشخصی دلالت دارند. این مدارک نشان دهنده تاریخ، مبلغ، ماهیت معامله و سایر اطلاعات مورد نیاز هستند و جهت ثبت رویدادهای مالی در سیستم حسابداری به‌کار می‌روند. اسناد مثبته درحسابداری از اهمیت خاصی برخوردارند به دلیل آنکه اولاً آنها مبنای تجزیه و تحلیل و ثبت رویدادهای مالی در مدارک و دفاتر حســابداری هســتند، ثانیاً برای پیگیری و رسیدگی‌های بعدی و همچنین در مواقع لزوم جهت احقاق حقوق مؤسسه و دفاع از عملکرد مدیران و کارکنان مؤسسه مورد استفاده قرار می گیرند. نکتهٔ قابل توجه این است که اسناد مثبته باید واضح، معتبر و مکفی باشند تا حسابداران و سایر اشخاص بتوانند به آنها استناد نمایند. فاکتور خرید، فاکتور فروش، رسید بانکی، قبض انبار، رسید صندوق و قبض آب و برق نمونه‌هایی از اسناد و مدارک مثبته محسوب می‌شوند.

اســـناد و مدارک مثبته اسناد و مدارکی هســـتند که بر وقوع معامله یا رویداد مالی مشخصی دلالت دارند.

اصول و مفاهیم اولیه حسابداری

دانش حســابداری بر اصول و مفروضاتی مبتنی‌ست که همواره باید مورد توجه حسابداران قرارگیرد. از ابتدای شکل گیری حســابداری به شکل نوین، یک سری مفاهیم بنیانی برای حســابداری در نظر گرفته اند که آنها را در قالب (۱) مفروضات، (۲) اصول و (۳) میثاق‌ها یا اصول محدود کننده تبیین می کنند. این مفاهیم در فصل‌های بعد تشریح خواهد شد.

به مفروضات، اصـــول و میثاق‌هایی که قواعد انجام عملیات حســـابداری را تعیین می‌نمایند و همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرند، مفاهیم اساسی حسابداری می‌گویند.

انواع واحدهای اقتصادی

واحدهای اقتصادی را از جهات مختلفی می توان طبقه بندی کرد. در زیر، چهار نمونه از این طبقه‌بندی‌ها ارائه شده است.

۱ ـ طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر نوع فعالیت

واحدهای اقتصادی را از نظر نوع فعالیت در سه دسته می توان طبقه بندی کرد:

الف)مؤسسات خدماتی

مؤسســاتی نظیر بانک‌ها، تعمیرگاه‌ها، هتل ها، درمانگاه‌ها و آموزشــگاه‌ها را که خدماتی به مشتریان ارائه می کنند و از این راه کسب درآمد می‌نمایند، مؤسسات خدماتی می گویند.

ب) مؤسسات بازرگانی

مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند، بدون آنکه شکل کالای مورد مبادله را تغییر

دهند. مؤسسات بازرگانی، عمده فروشان یا بنکداران و خرده فروشان را شامل می‌شود. فروشگاه‌ها و خوار و بار فروشی‌ها نمونه‌هایی از مؤسسات بازرگانی هستند.

ج) مؤسسات تولیدی

مؤسساتی را که مواد اولیه و کالاهایی را خریداری و آنها را تغییر شکل می‌دهند و یا به کالای دیگری تبدیل می کنند و به فروش می‌رسانند، مؤسسات تولیدی می گویند. مانند شرکت‌های خودروسازی، صنایع شیمیایی، کارگاه‌های تجاری و... .
مؤسسات تولیدی با استفاده از عوامل تولید به ساخت کالا می‌پردازند.

مؤسساتی که از طریق ارائهٔ خدمات کسب درآمد می کنند، مؤسسات خدماتی نامیده می‌شوند.

مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند، بدون آنکه شکل کالای مورد مبادله را تغییر دهند.

مؤسسات تولیدی مؤسساتی هستند که مواد اولیه و کالاهایی را خریداری می‌کنند و آنها را تغییر شکل می‌دهند و یا به کالای دیگری تبدیل می‌کنند.

۲ ـ طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت

واحدهای اقتصادی را از نظر هدف فعالیت به دو دسته زیر می توان طبقه بندی کرد:

الف) مؤسسات غیردولتی

مؤسساتی را که هدف از تشکیل آنها کسب منافع مادی (سود) نباشد، اعم از آن‌که در مقابل کالاها یا خدماتی که ارائه می کنند وجهی دریافت کنند یا نکنند، مؤسسهٔ غیردولتی می گویند، مثل شهرداری‌ها، هلال احمر و سازمان تأمین اجتماعی و انجمن های علمی، ادبی و فرهنگی. مؤسسات غیردولتی روش های حسابداری خاصی نیاز دارند که بتواند درآمدها، هزینه ها و بودجهٔ این گونه مؤسسات را تنظیم کند.

ب) مؤسسات انتفاعی

مؤسساتی که با هدف کسب منافع مادی تشکیل شده‌اند، اعم از آن‌که در مالکیت بخش عمومی باشند یا بخش خصوصی و یا تعاونی، مؤسسهٔ انتفاعی محسوب می‌شوند. مؤسسات انتفاعی معمولاً به صورت بازرگانی اداره می‌شوند و وجه کالاها و خدماتی را که عرضه می کنند، دریافت می‌دارند. از آن‌جاکه مؤسسات انتفاعی با هدف کسب سود تأسیس می‌شوند، روش‌های حسابداری خاصی نیاز دارند که بتواند درآمدها، هزینه‌ها و سود (زیان) این گونه مؤسسات را در هر دورهٔ مالی معین کند.

مؤسسات غیردولتی، مؤسساتی هستند که هدف از تشکیل آنها کسب سود نباشد، اعم از آن‌که در مقابل کالاها یا خدماتی که ارائه می کنند وجهی دریافت کنند یا نکنند.

مؤسساتی که با هدف کسب منافع مادی تشکیل شده اند، اعم از آن‌که در مالکیت بخش عمومی باشند یا بخش خصوصی، مؤسسهٔ انتفاعی محسوب می‌شوند.

۳ـ طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر نوع مالکیت

واحدهای اقتصادی را از نظر نوع مالکیت به سه دسته زیر می‌توان طبقه بندی کرد:

الف) مؤسسات بخش عمومی

مؤسســاتی را که بطور مســتقیم یا غیر مستقیم در مالکیت و مدیریت دولت، نهادها و سازمان‌های دولتی یا شهرداری‌ها هستند «مؤسسات بخش عمومی» می‌گویند.

ب) مؤسسات بخش تعاونی

واحدهائی را که توســط عده ای از اشــخاص حقیقی یا حقوقی به منظور رفع نیازمندی‌های مشترک و بهبود وضع اقتصادی اعضاء از طریق خودیاری، کمک و همکاری متقابل تشــکیل شــده اند و در مالکیت اعضا هســتند «مؤسســات بخش تعاونی» می‌گویند. از جملهٔ این مؤسســات می‌توان به شرکت‌های تعاونی روستایی، شــرکت‌های تعاونی مصرف کارکنان سازمان‌ها و شرکت‌ها و همچنین شرکت‌های تعاونی مسکن اشاره نمود.

ج) مؤسسات بخش خصوصی

کلیهٔ واحدهایی که در مالکیت و مدیریت اشــخاص حقیقی و حقوقی خصوصی قرار دارند «مؤسســات بخش خصوصی» نامیده می‌شوند. از جملهٔ این مؤسسات می‌توان فروشگاه‌ها و واحدهای صنفی و تولیدی متعلق به افراد جامعه را نام برد که متعلق به بخش عمومی و تعاونی نیستند.

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز بخش‌های اقتصادی کشور را به سه صورت عمومی، تعاونی و خصوصی تقسیم کرده است.

مؤسســـات بخش عمومی مؤسساتی هستند که به‌طور مستقیم یا غیر مستقیم در مالکیت و مدیریت دولت، نهادها و سازمان‌های دولتی یا شهرداری‌ها هستند.
مؤسســـات بخش تعاونی مؤسســـاتی هستند که توســـط عده ای به منظور رفع نیازمندی‌های مشترک و بهبود وضع اقتصادی اعضا تشکیل شده اند و در مالکیت اعضاء هستند.
مؤسسات بخش خصوصی مؤسساتی هستند که که در مالکیت و مدیریت اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی قرار دارند.

۴ـ طبقه‌بندی واحدهای اقتصادی از نظر تعداد مالکین

واحدهای اقتصادی را از نظر تعداد مالکین به دو دسته زیر می‌توان طبقه‌بندی کرد:

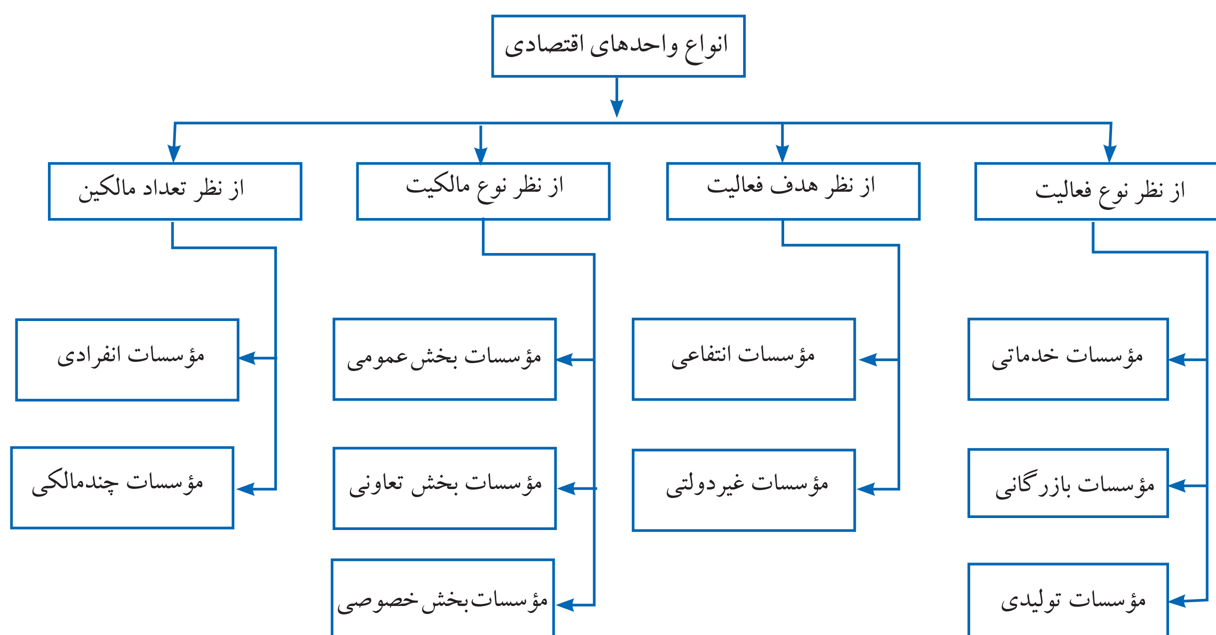
الف) مؤسسات انفرادی

مؤسساتی را که مالکیت آن متعلق به یک نفر باشد مؤسسهٔ تک مالکی یا انفرادی می‌گویند. برای مثال یک فروشگاه، یک کارگاه یا یک چاپخانه که مالکیت آن متعلق به یک نفر باشد از مصادیق مؤسسات تک‌مالکی یا انفرادی است.

ب) مؤسسات چند مالکی (غیرانفرادی)

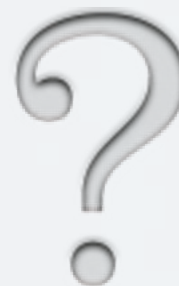
مؤسســاتی را که مالکیت (ســرمایه) آنها متعلق به بیش از یک نفر باشــد، مؤسسهٔ چند مالکی می گویند. مثل مؤسسات حسابرسی و شرکت‌هایی که در ایران به ثبت می‌رسند.[1]

مؤسساتی را که مالکیت آنها متعلق به یک نفر باشد، مؤسسهٔ تک مالکی یا انفرادی می‌گویند.
مؤسساتی که مالکیت آنها متعلق به بیش از یک نفر باشد را مؤسسهٔ چند مالکی می‌گویند.



طبقه‌بندی انواع واحدهای اقتصادی

۱ـ مطابق مفاد ماده ۲۰ قانون تجارت ایران، شــرکت‌ها به ۷ قســم طبقه بندی می‌شوند: ۱ ـ شرکت سهامی ۲ ـ شرکت با مسئولیت محدود ۳ ـ شرکت تضامنی ۴ـ شرکت مختلط غیر سهامی ۵ ـ شرکت مختلط سهامی ۶ ـ شرکت نسبی ۷ ـ شرکت تعاونی تولید و مصرف



پرسش

۱ ـ حسابداری را تعریف کنید و سیستم اطلاعاتی حسابداری را به صورت یک نمودار نشان دهید.

۲ ـ هرکدام از اصطلاحات زیر را به طور مختصر توضیح دهید:

حساب ، دارائی ، بدهی ،سرمایه ، رویدادهای مالی، ماهیت حساب‌ها، حساب‌های دریافتنی، حساب‌های پرداختنی، اسناد دریافتنی ، اسناد پرداختنی ، موجودی مواد و کالا ، آوردهٔ نقدی و آوردهٔ غیر نقدی صاحبان سرمایه.

۳ ـ انواع مؤسسات را از نظر نوع فعالیت نام ببرید و هرکدام را به طور خلاصه توضیح دهید.

۴ ـ انواع مؤسسات را از نظر هدف فعالیت نام ببرید و هرکدام را به طور خلاصه توضیح دهید.

۵ ـ انواع مؤسسات را از نظر نوع مالکیت نام ببرید و هرکدام را به طور خلاصه توضیح دهید.

۶ ـ انواع مؤسسات را از نظر تعداد مالکین نام برده و هرکدام را به طور خلاصه توضیح دهید.

۷ ـ رشته‌های تخصصی حسابداری را بنویسید و هرکدام را به طور مختصر توضیح دهید.

۸ ـ استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری به چند دسته تقسیم می‌شوند؟ آنها را نام ببرید.

۹ ـ استفاده کنندگان درون سازمانی، اطلاعات حسابداری را برای چه اموری مورد استفاده قرار می‌دهند؟

۱۰ ـ گزارش‌هایی که استفاده کنندگان درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌دهند به طور معمول محصول کدام‌یک از سیستم‌های حسابداری است؟

۱۱ ـ چند نمونه از استفاده کنندگان برون سازمانی اطلاعات حسابداری را نام ببرید.

۱۲ ـ نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان برون سازمانی توسط کدام سیستم حسابداری تهیه می‌شود؟

۱۳ ـ ضوابط و مقرراتی که در قالب استانداردهای حسابداری و سایر قوانین و مقررات مالی ارائه می گردند برای حمایت از کدام‌یک از استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری است؟

۱۴ ـ به چه دلیل عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر (معمولاً یکساله) تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می گردد؟

۱۵ ـ مفهوم چرخهٔ حسابداری را توضیح دهید.

۱۶ ـ سند حسابداری چیست؟ آن را توضیح دهید.

۱۷ ـ دفتر روزنامه‌ای که کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ در آن ثبت می‌شود، چه نام دارد؟

۱۸ ـ رویداد مالی را توضیح دهید و چند نمونه رویداد مالی و همچنین چند نمونه رویداد غیرمالی را بیان کنید.



تمرین

۱ـ تعیین کنید کدام‌یک از رویدادهای زیر رویداد مالی است؟ ضمناً اثرات هر یک را بر معادله اساسی حسابداری مشخص کنید.

- واریز وجه به صندوق شرکت بابت سرمایهٔ اولیهٔ شرکت
- خرید زمین به صورت نقد
- خرید ساختمان به صورت نسیه
- دریافت طلب از بدهکاران و واریز آن به صندوق شرکت
- معاوضه ساختمان با خودرو
- تغییر مدیرعامل شرکت
- واریز وجه نقد از صندوق شرکت به حساب بانکی شرکت
- پرداخت قرض به یکی از کارکنان شرکت
- دریافت قرض از یک شرکت دیگر
- دریافت وام از بانک
- دادن قرض به یک شرکت دیگر
- دریافت وجه (دریافت طلب) قرض داده شده به دیگران
- پرداخت قسط وام دریافتی از بانکک
- بازپرداخت قرض دریافتی از دیگران

۲ـ در هر یک از موارد مستقل زیر عدد مجهول را پیدا کنید.

مورد	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	۲,۲۰۰,۰۰۰	۸۵۰,۰۰۰	؟
۲	؟	۶,۸۰۰,۰۰۰	۷,۲۰۰,۰۰۰
۳	۳۸,۰۰۰,۰۰۰	؟	۱۴,۰۰۰,۰۰۰



مسائل

۱ ـ اثر هر کدام از رویدادهای زیر را بر معادله اساسی حسابداری تعیین کنید. از علامت « + » برای افزایش، از علامت « − » برای کاهش و از « ۰ » برای بدون اثر استفاده کنید.

دارایی‌ها	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
آقای رستمی مبلغ ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایهٔ اولیه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.	۳,۵۰۰,۰۰۰+	۰	۳,۵۰۰,۰۰۰+
یک دستگاه آپارتمان به مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال بطور نقدخریداری شد.			
دو قطعه زمین هر کدام به مبلغ ۹۸,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شد.			
۳ دستگاه خودرو به مبلغ هرکدام ۷۵,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.			
مقداری اثاثه اداری جمعاً به مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شد.			
یک دستگاه از خودروها به مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال به فروش رسید و وجه آن بطور نقد دریافت شد.			
مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال وام از بانک ملی دریافت شد.			
مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به یکی از کارکنان شرکت پرداخت شد.			
مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت ج دریافت شد.			
۱۵,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به یکی از کارکنان توسط نامبرده به صندوق شرکت واریز شد.			
مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از بدهی به شرکت ج پرداخت شد.			

۲ ـ در جدول صفحه بعد، که هر مورد آن مستقل از بقیه است، در موارد ۱ تا ۳ رقم دارایی‌ها، در موارد ۴ تا ۶ رقم بدهی‌ها و در موارد ۷ تا ۹ رقم سرمایه اشتباه است. تعیین کنید عنصر اشتباه شده باید چه مبلغی کم یا اضافه شود تا معادلهٔ اساسی حسابداری برقرار باشد.

مورد	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	۲,۰۰۰,۰۰۰	۶۵۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۲	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰
۳	۶۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰
۴	۸۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
۵	۹۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
۶	۱,۲۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۷	۴۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
۸	۱,۳۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰
۹	۴۸,۵۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵,۰۰۰,۰۰۰

جواب را در قالب جدول زیر بنویسید:

مورد	جواب
۱	دارایی‌ها مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال کم می‌شود.
۲	دارایی‌ها مبلغ .... ریال .... می‌شود.
۳	دارایی‌ها مبلغ .... ریال .... می‌شود.
۴	بدهی‌ها مبلغ .... ریال .... می‌شود.
۵	بدهی‌ها مبلغ .... ریال .... می‌شود.
۶	بدهی‌ها مبلغ .... ریال .... می‌شود.
۷	سرمایه مبلغ .... ریال .... می‌شود.
۸	سرمایه مبلغ .... ریال .... می‌شود.
۹	سرمایه مبلغ .... ریال .... می‌شود.

فصل دوم

ثبت و گزارش حساب‌ها





اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ ـ رویدادهای مالی را تجزیه و تحلیل نماید.

۲ ـ دفاتر قانونی را تنظیم نماید.

۳ ـ دفتر معین را تنظیم کند.

۴ ـ تراز آزمایشی را تنظیم کند.

۵ـ نحوهٔ کدگذاری حساب‌ها در دفاتر کل و معین را انجام دهد.

۶ـ تنظیم اسناد حسابداری را بیان نماید.

۷ـ اسناد حسابداری را تنظیم نماید.

۸ ـ اصول ثبت و گزارش حساب‌ها را انجام دهد.

در فصل قبل با معادلهٔ اساسی حسابداری آشنا شدید. همان‌طور که می‌دانید، معادلهٔ اساسی حسابداری به صورت زیر است:

دارایی‌ها = بدهی‌ها + سرمایه

در این فصل می‌آموزید که رویدادهای مالی چگونه بر عناصر معادلهٔ اساسی حسابداری تأثیر می‌گذارد. همچنین با نحوهٔ ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری و دفاتر قانونی آشنا خواهید شد. در پایان فصل نیز نحوه تنظیم انواع تراز آزمایشی تشریح خواهد شد.

تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی

(بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان بدهکار و بستانکار)

همان‌طور که در فصل قبل نیز بیان گردید، رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند. اکنون مثال ارائه شده در فصل قبل را در نظر بگیرید و اثر هر کدام از رویدادهای مالی را بر دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایهٔ مؤسسهٔ احسانی تعیین و آن را به زبان حسابداری بیان نمائید.

برای سهولت مراجعه، مثال مذکور مجدداً آورده می‌شود.



مثال : آقای احسانی در اسفندماه سال ۱۳۸۹ مؤسسهٔ احسانی را تأسیس نمود. رویدادهای زیر طی اسفند ماه سال ۱۳۸۹ در مؤسسهٔ احسانی اتفاق افتاده است.

۱ـ در ۲ اسفندماه آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایهٔ اولیه وارد مؤسسه نمود.

جواب: همان‌طور که در فصل قبل نیز توضیح داده شد، این رویداد، یک رویداد مالی است زیرا در اثر آن، هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق یا وجه نقد) و هم سرمایهٔ مؤسسه افزایش یافته است.

برای ثبت رویدادها در سند حسابداری، باید رویدادها به زبان حسابداری بیان شوند. زبان حسابداری، «بدهکار» و «بستانکار» است. مهمترین و اصلی‌ترین کار حسابدار این است که بتواند رویدادهای مالی را به زبان حسابداری (یعنی بدهکار و بستانکار) بیان کند. برای بیان رویدادهای مالی به زبان حسابداری دو مرحلهٔ زیر وجود دارد:

مرحلهٔ اول: تعیین اثرات رویدادهای مالی بر معادله اساسی حسابداری است.

برای مثال، اثرات رویداد مالی فوق بر معادلهٔ اساسی حسابداری به صورت زیر است :

با آوردن ۹۰۰,۰۰۰ ریال پول نقد به مؤسسه، وجه نقد یا حساب صندوق افزایش پیدا می‌کند. همچنین با توجه به این که، این مبلغ را مالک به منظور تأمین سرمایهٔ مؤسسه وارد نموده است، سرمایهٔ مؤسسه به همین میزان، یعنی ۹۰۰,۰۰۰ ریال، افزایش پیدا می‌کند. لذا به طور خلاصه، اثرات رویداد فوق بر معادله اساسی حسابداری به صورت زیر است:

ـ وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش است.
ـ سرمایه ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.

مرحلهٔ دوم: بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان «بدهکار» و «بستانکار» است.

برای بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان «بدهکار» و «بستانکار» یک قاعده بسیار ساده وجود دارد:

افزایش در سمت راست معادلهٔ اساسی حسابداری (دارایی‌ها) بدهکار و کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش در سمت چپ معادلهٔ اساسی حسابداری (بدهی‌ها و سرمایه) بستانکار و کاهش آن بدهکار می‌شود.

دارایی‌ها =	بدهی‌ها + سرمایه
↑ بدهکار	↑ بستانکار
↓ بستانکار	↓ بدهکار

در شکل فوق، منظور از علامت ↑، «افزایش» و منظور از علامت ↓، «کاهش» است و به‌طور مشابه در ادامهٔ بحث مورد استفاده قرار می‌گیرد.

برای بیان اثرات بدهکار و بستانکار رویدادها از مفهوم حساب نیز می‌توان کمک گرفت. همانطور که در فصل ۱ بیان گردید، «حساب» همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هرکدام از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه در آن نگه‌داری می‌شود. در حسابداری

برای ثبت اثرات رویدادهای مالی بر معادله اساسی حسابداری یک واحد اقتصادی از «حساب» استفاده می‌شود. برای مقاصد آموزشی حساب را معمولاً به شکل حرف T زبان انگلیسی به صورت زیر معرفی می‌کنند.

عنوان حساب	
سمت راست	سمت چپ

افزایش هر دارایی را در سمت راست آن (بدهکار) و کاهش آن را در سمت چپ آن (بستانکار) ثبت می‌کنند.

دارایی‌ها(مثل صندوق)	
افزایش بدهکار ↑	کاهش بستانکار ↓

افزایش بدهی‌ها و سرمایه را در سمت چپ آن (بستانکار) و کاهش آن را در سمت راست آن (بدهکار) ثبت می‌کنند.

بدهیها (مثل حسابهای پرداختنی)	
کاهش بدهکار ↓	افزایش بستانکار ↑

سرمایه	
کاهش بدهکار ↓	افزایش بستانکار ↓

افزایش هر دارایی را در سمت راست حساب (بدهکار) و کاهش آن را در سمت چپ حساب (بستانکار) ثبت می‌کنند. ولی افزایش بدهی‌ها و سرمایه را در سمت چپ آن (بستانکار) و کاهش آن را در سمت راست آن (بدهکار) ثبت می‌کنند.

اکنون دوباره به مثال صفحه قبل دقت کنید. با این رویداد، وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال و سرمایه نیز ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. اگر به تعریف دارایی که در فصل قبل به آن اشاره شد مراجعه کنید، متوجه می‌شوید که «وجه نقد» یک دارایی است. حال با توجه به قاعدهٔ فوق می‌دانید که افزایش در دارایی بدهکار می‌شود. از طرف دیگر سرمایه نیز افزایش می‌یابد، که با استفاده از قاعدهٔ فوق متوجه می‌شوید که باید بستانکار شود. بنابراین رویداد فوق به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بدهکار می‌شود.

سرمایه مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بستانکار می‌شود.

اکنون به سایر رویدادهای مربوط به مثال توجه کنید.

۲ ـ در ۸ اسفندماه یک دستگاه خودرو به‌مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.
جواب : در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها تحت عنوان وسایل نقلیه (خودرو) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. همچنین یکی دیگر از دارایی‌ها تحت عنوان وجه نقد (صندوق) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است. بنابراین رویداد فوق به صورت زیر به زبان حسابداری بیان می‌شود:

وسایل نقلیه (دارایی‌ها) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.
وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است لذا بستانکار می‌شود.

۳ ـ در ۹ اسفندماه مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد.
جواب : در اثر این رویداد مالی، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته و همچنین بدهی شرکت (حساب‌های پرداختنی) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش پیدا کرده است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.
بدهیها (حسابهای پرداختنی) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بستانکار می‌شود.

۴ ـ در ۱۷ اسفندماه مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد.
جواب : در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش و در مقابل، یکی دیگر از دارایی‌ها (حسابهای دریافتنی یا طلب) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است لذا بستانکار می‌شود.
دارایی‌ها (حسابهای دریافتنی یا طلب) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.

۵ ـ در ۲۲ اسفندماه مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.
جواب : در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش و در مقابل، یکی دیگر از دارایی‌ها (حسابهای دریافتنی) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بدهکار می‌شود.
دارایی‌ها (حسابهای دریافتنی یا طلب) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است، لذا بستانکار می‌شود.

۶ ـ رویداد شماره ۶ (تغییر مدیرعامل) رویداد مالی نیست لذا نیازی به ثبت ندارد. زیرا هیچ‌گونه تغییری در معادله اساسی حسابداری به‌وجود نیامده است.

۷ ـ در ۲۴ اسفندماه آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه‌گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

جواب : رویداد فوق یک رویداد مالی است زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق و اثاثه اداری) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.
اثاثه اداری (دارایی‌ها) به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.

سرمایه مبلغ ۵۸,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بستانکار می‌شود.

زبان حسابداری زبان بدهکار و بستانکار است.
قاعدهٔ بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها به صورت زیر است:
افزایش عناصر سمت راست معادله اساسی حسابداری یعنی دارایی‌ها را با بدهکار و کاهش آنها را با بستانکار نشان می‌دهند.
افزایش عناصر سمت چپ معادله اساسی حسابداری یعنی بدهی‌ها و سرمایه را با بستانکار و کاهش آنها را با بدهکار نشان می‌دهند.

اکنون که توانستید رویدادهای مالی را به زبان حسابداری بیان نمائید، می‌توانید رویدادهای مالی را در سند حسابداری ثبت کنید.

✔ اصول و نحوهٔ تنظیم سند حسابداری (ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری)

برای یک یا چند رویداد مالی که در مؤسسه اتفاق می‌افتد یک سند حسابداری یا برگه حسابداری تهیه می‌شود. بنابراین سند حسابداری یا برگهٔ حسابداری، نوشته‌ای است که در آن آثار مالی یک یا چند رویداد مالی نوشته می‌شود. ماده ۹ «آئین نامهٔ نحوهٔ تنظیم و تحریر و نگاه‌داری دفاتر موضوع تبصرهٔ یک مادهٔ ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم» سند حسابداری را چنین تعریف می‌کند: «برگه یا مدرک حساب یا سند حسابداری عبارت از نوشته‌ای است که در آن یک یا چند مورد از عملیات مالی و پولی و محاسباتی انجام شده به حساب‌هایی که حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده تجزیه می‌شوند و چنین مدرکی پس از امضای مرجع ذی‌صلاح و صدور آن قابل ثبت در دفاتر معین و روزنامه و کل است.»

ضمناً همان‌گونه که در فصل ۱ بیان گردید، سند حسابداری با توجه به اسناد مثبته صادر می‌شود.

سند حسابداری نوشته‌ای است که در آن آثار مالی یک یا چند رویداد مالی نوشته می‌شود.

سند حسابداری به طرق مختلفی طراحی می‌شود که یک نمونه از آن در شکل ۱ـ۲ ارائه شده است.

شرکت ....

سند حسابداری

شماره ....

تاریخ ....

کد حساب	شـــــــــرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
جمع:				
شرح:				
تهیه کننده:	تأیید کننده:	تصویب کننده:		

شکل ۱ ـ ۲ـ یک نمونه سند حسابداری

اینک به توضیح قسمت‌های مختلف سند حسابداری و نحوهٔ تنظیم آن می‌پردازیم:

ـ شمارهٔ سند حسابداری نشان دهنده این است که از ابتدای سال مالی تا کنون چند سند حسابداری صادر شده است. شماره سند حسابداری به‌صورت مسلسل (سریال) می‌باشد. معمولاً برای هر رویداد مالی یک سند حسابداری صادر می‌شود. اما در بعضی شرایط می‌توان برای چند رویداد مالی یک سند حسابداری صادر کرد.

ـ در محل «تاریخ» تاریخ وقوع رویداد، که همان تاریخ صدور سند حسابداری است، نوشته می‌شود.

ـ در ستون «کد حساب» ، کد حسابی که بدهکار یا بستانکار شده است نوشته می‌شود.

ـ در اولین سطر و در ابتدای حاشیهٔ سمت راست ستون «شرح» نام حساب یا حساب‌هایی که بدهکار شده است نوشته می‌شود.

ـ پس از نوشتن نام حسابی که بدهکار شده است، نام حساب یا حساب‌هایی که بستانکار شده در زیر آن در ستون «شرح» نوشته می‌شود. نام حساب بستانکار باید حدود ۲ سانتی‌متر از حاشیهٔ سمت راست ستون شرح فاصله داشته باشد.

همیشه اول حسابی را که بدهکار شده است می‌نویسند و بعد از آن حسابی که بستانکار شده است نوشته می‌شود.

ـ در ستون «بدهکار» مبلغ بدهکار حسابی که بدهکار شده است نوشته می‌شود.

ـ مبلغ بستانکار نیز در همان سطر که نام حساب بستانکار درج شده است در ستون بستانکار نوشته می‌شود.

ـ بعد از تنظیم موارد فوق، شرح مختصری از رویداد مربوطه نوشته می‌شود. سپس سند حسابداری به امضای مسئولین ذی‌ربط می‌رسد. (نحوهٔ تکمیل قسمت «کد حساب» و «مبلغ جزء» در قسمت‌های بعد توضیح داده خواهد شد.)

نحوه ثبت رویدادهای فوق در سند حسابداری به‌صورت صفحه بعداست:

شماره : ۱
تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲

کد حساب	شـــــــــرح	مبلغ جزء	بدهــکار	بســتانکار
	صندوق سرمایه آقای احسانی		۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
جمع : نهصد هزار ریال			۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
شرح: واریز به حساب صندوق بابت سرمایهٔ اولیهٔ شرکت				
تهیه کننده: .... تأیید کننده: .... تصویب کننده:				

شماره : ۲
تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۸

کد حساب	شـــــــــرح	مبلغ جزء	بدهــکار	بســتانکار
	وسایل نقلیه صندوق		۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
جمع : یکصد و بیست هزار ریال			۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
شرح: بابت خرید یک دستگاه خودروی سواری به صورت نقد				
تهیه کننده: .... تأیید کننده: .... تصویب کننده:				

شماره : ۳
تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۹

کد حساب	شـــــــــرح	مبلغ جزء	بدهــکار	بســتانکار
	صندوق حسابهای پرداختنی		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
جمع : هشتاد هزار ریال			۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
شرح: بابت دریافت قرض از شرکت الف.				
تهیه کننده: .... تأیید کننده: .... تصویب کننده:				

شماره : ۴

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۷

کد حساب	شـــــــــــرح	مبلغ جزء	بدهــکار	بســتانکار
	حسابهای دریافتنی صندوق		۶۰,۰۰۰	 ۶۰,۰۰۰
جمع : شصت هزار ریال			۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
شرح: بابت پرداخت قرض به شرکت ب.				
تهیه کننده: .... تأیید کننده: .... تصویب کننده:				

شماره : ۵

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۲

کد حساب	شـــــــــــرح	مبلغ جزء	بدهــکار	بســتانکار
	صندوق حساب‌های دریافتنی		۴۰,۰۰۰	 ۴۰,۰۰۰
جمع : چهل هزار ریال			۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
شرح: بابت دریافت بخشی از وجه قرض داده شده به شرکت ب				
تهیه کننده: .... تأیید کننده: .... تصویب کننده:				

شماره : ۶

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۴

کد حساب	شـــــــــــرح	مبلغ جزء	بدهــکار	بســتانکار
	صندوق اثاثهٔ اداری سرمایهٔ آقای احسانی		۲۲,۰۰۰ ۳۶,۰۰۰	 ۵۸,۰۰۰
جمع : پنجاه و هشت هزار ریال			۵۸,۰۰۰	۵۸,۰۰۰
شرح: تحویل اثاثه اداری و واریز ۲۲,۰۰۰ ریال به‌حساب صندوق بابت‌سرمایه گذاری مجدد توسط مالک				
تهیه کننده: .... تأیید کننده: .... تصویب کننده:				

دفاتر قانونی

پس از این که رویدادهای مالی در سند حسابداری به ثبت رسیدند، باید در دفتر روزنامه ثبت می‌شوند. در حقیقت زمانی که سند حسابداری برای رویداد مالی تنظیم و به امضای مقام ذی صلاح رسید، مجوز ثبت آن در دفاتر شرکت داده شده است.
دفاتر حسابداری را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد:
۱ـ دفاتر رسمی یا قانونی: دفاتری هستند که از نظر قوانین و مقررات تهیه آنها اجباری است. دفاتر قانونی شامل دفتر روزنامه و دفتر کل می‌باشد.
۲ـ دفاتر غیررسمی یا کمکی: دفاتری هستند که تهیه آن اجباری نیست اما به‌منظور ایجاد سهولت و دقت در نگهداری حساب‌ها تهیه می‌شوند، مانند دفتر معین.

دفاتر حسابداری به دو گروه تقسیم می‌شود:
۱) دفاتر رسمی یا قانونی که شامل دفتر روزنامه و دفتر کل هستند.
۲)دفاتر غیر رسمی یا کمکی که مهم‌ترین آنها دفتر معین است.

در مادهٔ ۶ قانون تجارت، علاوه بر دفتر روزنامه و دفتر کل، از دفتر دارایی[1] و دفتر کپیه[2] نیز اسم برده شده است که در حال حاضر مورد استفاده قرار نمی‌گیرند.

دفتر روزنامه

پس از این‌که رویدادهای مالی در سند حسابداری ثبت شد باید در دفتر روزنامه نیز ثبت گردد. دفتر روزنامه انواع مختلفی دارد. دفتر روزنامه‌ای را که کلیهٔ معاملات و عملیات مالی در آن ثبت می‌شود، دفتر روزنامه عمومی می‌نامند. دفتر روزنامه‌ای که در آن فقط یک نوع خاص از رویدادهای مالی ثبت می‌شود، دفتر روزنامهٔ اختصاصی خوانده می‌شود، مثل دفتر روزنامهٔ خرید، دفتر روزنامهٔ فروش، دفتر روزنامهٔ پرداخت‌های نقدی و دفتر روزنامهٔ دریافت‌های نقدی. در این کتاب فقط در مورد دفتر روزنامه عمومی بحث خواهد شد.
در دفتر روزنامه عمومی[3]، کلیهٔ معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ ثبت می‌شود. بر اساس ماده ۷ قانون تجارت، دفتر روزنامه دفتری است که تاجر باید همه روزه مطالبات، دیون و داد و ستد تجارتی و معاملات راجع به اوراق تجارتی (از قبیل خرید و فروش و ظهر نویسی) و به‌طور کلی تمام واردات و صادرات تجارتی خود را به هر اسم و رسمی که باشد و وجوهی را که برای مخارج شخصی خود برداشت می‌کند در آن ثبت نماید.[4]

۱ـ به موجب مادهٔ ۹ قانون تجارت، دفتر دارائی دفتری است که تاجر هر سال باید صورت جامعی از دارائی منقول و غیر منقول و دیون و مطالبات سال گذشتهٔ خود را در آن ثبت نماید.

۲ـ به موجب مادهٔ ۱۰ قانون تجارت، دفتر کپیه دفتری است که تاجر باید مراسلات و مخابرات و صورت حساب‌های صادرهٔ خود را در آن به ترتیب تاریخ ثبت نماید.

۳- general journal

۴ـ طبق مادهٔ ۳ آئین نامه اجرائی تبصرهٔ یک ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، دفتر روزنامه دفتری است که اشخاص حقیقی یا حقوقی کلیهٔ معاملات مالی و پولی خود را (اعم از خرید و فروش و دیون و مطالبات و ظهر نویسی و هرگونه فعالیتی که ایجاد دین یا طلب کند و نیز عملیات محاسباتی تاریخ وقوع و سایر عملیات)، طبق اصول حسابداری و عرف متداول دفترداری در پایان دورهٔ مالی برای تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه ، بلااستثناء به ترتیب در آن ثبت می‌کنند.

دفتر روزنامه، دفتری است که کلیه رویـــــدادهای مالی به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می‌شود.

دفتر روزنامه باید دارای ستون‌های مناسب برای انتقال اطلاعات سند حسابداری به آن باشد. بنابراین، دفتر روزنامه باید حداقل دارای ســتون‌هایی برای درج شمارهٔ سند حسابداری ، تاریخ ، شرح، مبلغ بدهکار و مبلغ بستانکار هر رویداد باشد. یکی از شکل‌های رایج دفتر روزنامه به صـــورت شکل ۲ ـ ۲ است.

دفـــتر روزنامه **صفحه:**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
		منقول ازصفحهٔ قبل			
جمع نقل به صفحهٔ بعد					

شکل ۲ـ۲ـ نمونهٔ دفتر روزنامه

بلافاصله پس از ثبت هر ســند، باید اســناد حسابداری بعدی، به ترتیب شــماره، در دفتر روزنامه ثبت شوند. پس از اتمام هر صفحه دفتر روزنامه، باید جمع ستون بدهکار و جمع ستون بستانکار در محل تعیین شده در پائین صفحه نوشته شود.

نحوه انتقال اطلاعات سند حسابداری به دفتر روزنامه به‌صورت زیر است:

ـ در ستون «شماره سند حسابداری» شماره سند رویداد مالی مربوطه نوشته می‌شود.

ـ در ستون «تاریخ» باید تاریخ وقوع رویداد مالی مربوطه نوشته شود.

ـ در ســتون «شــرح» نام حساب یا حساب‌هایی که بدهکار و یا بستانکار شــده‌اند به همراه شرح مختصری از رویداد مربوطه نوشته می‌شود.

ـ در ستون «عطف» شماره صفحه دفتر کل که مبلغ مربوطه به آن صفحه منتقل شده است نوشته می‌شود.

ـ مبلغ بدهکار و بستانکار مربوطه نیز از سند حسابداری به ستون «بدهکار» یا «بستانکار» دفتر روزنامه منتقل می‌شود.

برای مثال، نحوه ثبت رویدادهای مذکور در بخش قبلی (که اســناد حســابداری آنها از شــماره ۱ تا ۵ تنظیم گردید) در دفتر روزنامه آورده می‌شود:

دفـــتر روزنامه صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۲/۲	صندوق سرمایهٔ آقای احسانی واریز به حساب صندوق بابت سرمایهٔ اولیهٔ مؤسسه		۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	وسایل نقلیه صندوق بابت خرید یک دستگاه خودرو سواری به‌صورت نقد.		۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	صندوق حساب‌های پرداختنی بابت دریافت قرض از شرکت الف		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	حساب‌های دریافتنی صندوق بابت پرداخت قرض به شرکت ب		۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	صندوق حساب‌های دریافتنی بابت دریافت بخشی از وجه قرض داده شده به شرکت ب		۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	صندوق اثاثهٔ اداری سرمایه بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه		۲۲,۰۰۰ ۳۶,۰۰۰	۵۸,۰۰۰
جمع				۱,۲۵۸,۰۰۰	۱,۲۵۸,۰۰۰

اگرچه در عمل برای تمام رویدادهای مالی ابتدا سـند حسـابداری صادر و سـپس سند حسابداری در دفتر روزنامه ثبت می‌شود ، اما معمولاً در کتب آموزشی، برای صرفه جوئی در وقت، رویدادها را مستقیماً در دفتر روزنامه ثبت می‌کنند.

دفتر کل

اطلاعات ثبت شده در دفتر روزنامه به نحوی طبقه بندی نشده اند که بتوان از روی آن اطلاعاتی مثل ماندهٔ هر یک از حساب‌ها را در هر مقطع تعیین کرد. لذا امکان تهیهٔ صورت‌های مالی از روی دفتر روزنامه امکان پذیر نیست. از این رو دفتر دیگری به‌نام دفتر کل تهیه می‌شود. تمامی اطلاعات دفتر روزنامه باید به دفتر کل منتقل شوند. در دفتر کل برای هر حساب صفحه (صفحات) جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب در صفحهٔ مربوط به خود نوشته می‌شود.

بنابراین، دفتر کل دفتری اسـت که حسـاب‌های یک مؤسسـه به تفکیک در آن نگه‌داری می‌شـود. در دفتر کل برای هر کدام از حسـاب‌ها (مثلاً صندوق ، موجودی کالا، زمین، ساختمان ، حساب‌های پرداختنی و سرمایه) صفحه یا صفحات جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحهٔ مربوطه در دفتر کل نوشته می‌شود.

بر اسـاس مادهٔ ۸ قانون تجارت ، دفتر کل، دفتری اسـت که تاجر باید کلیهٔ معاملات را لااقل هفته‌ای یک مرتبه از دفتر روزنامه استخراج کند و انواع مختلف آن را تشخیص دهد و جدا نماید و هر نوعی را در صفحه مخصوص در آن به‌طور خلاصه ثبت کند.

دفتر کل دفتری اسـت که حسـاب‌های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود. در دفتر کل برای هر کدام از حسـاب‌ها صفحات جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شـود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحهٔ مربوطه در دفتر کل نوشته می‌شود.

کلیهٔ معاملات ثبت شده در دفتر روزنامه در هر ماه باید حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل شود.

دفتر کل باید دارای ستون‌های مناسب برای انتقال اطلاعات دفتر روزنامه به آن باشد. بنابراین دفتر کل باید حداقل دارای ستون‌هایی برای درج شماره سند حسابداری، تاریخ، شرح، مبلغ بدهکار، مبلغ بستانکار و مانده حساب در هر مقطع زمانی باشد. یکی از شکل‌های رایج دفتر کل بصورت زیر است:

دفتر کل

نام حساب : ....　　　　صفحه: ...

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
جمع							

شکل ۳ ـ ۲ : نمونه دفتر کل

نحوهٔ انتقال اطلاعات دفتر روزنامه به دفتر کل به صورت زیر است:

ـ در ستون « شماره سند حسابداری» باید شمارهٔ سند حسابداری، که رویداد مربوطه در آن ثبت شده است، نوشته شود.

ـ در ستون « تاریخ » باید تاریخ سند حسابداری، که رویداد مربوطه در آن ثبت شده است، نوشته شود.

ـ در ستون « شرح » شرح مختصری از رویداد مربوطه (مطابق با همان شرح نوشته شده در سند حسابداری) نوشته می‌شود.

ـ در ستون «عطف» شمارهٔ صفحه دفتر روزنامه، که مبلغ مربوطه از آن صفحه انتقال می‌یابد، نوشته می‌شود.

ـ مبلغ بدهکار یا بستانکار مربوطه نیز از دفتر روزنامه به ستون «بدهکار» یا «بستانکار» منتقل می‌شود.

ـ در ستون «مانده» ماندهٔ حساب نوشته می‌شود. معمولاً قبل از ستون مانده، ستونی هم برای تشخیص نوع مانده در نظر گرفته می‌شود که در آن مشخص می‌گردد که ماندهٔ حساب بدهکار است یا بستانکار.

شماره گذاری صفحات دفتر کل از ۱ شروع می‌شود و به ترتیب ادامه می‌یابد. برای هر حساب، بسته به حجم عملیات مربوط به آن حساب، صفحات لازم در دفتر کل در نظر گرفته می‌شود. مثلاً ممکن است برای صندوق صفحات ۱ تا ۱۰ ، برای بانک صفحات ۱۱ تا ۲۵ ، برای حساب‌های دریافتنی صفحات ۲۶ تا ۳۵ ، برای وسایل نقلیه صفحات ۶۱ تا ۷۰ ، برای حساب‌های پرداختنی صفحات ۱۰۱ تا ۱۱۰ و برای سرمایه صفحات ۱۹۱ تا ۲۰۰ در نظر گرفته شود.

برای نمونه رویدادهای ۱ تا ۶ که در دفتر روزنامهٔ مؤسسه احسانی ثبت شد، اکنون به دفتر کل منتقل می‌گردد.

دفتر روزنامه **صفحه: ۱**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۲/۲	صندوق سرمایهٔ آقای احسانی واریز به حساب صندوق بابت سرمایه اولیه مؤسسه		۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰

دفـــتر کل

نام حساب : صندوق **صفحه: ۱**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	واریز به صندوق بابت سرمایهٔ اولیه	۱	۹۰۰,۰۰۰		بد	۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو	۱		۱۲۰,۰۰۰	بد	۷۸۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف	۱	۸۰,۰۰۰		بد	۸۶۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۱		۶۰,۰۰۰	بد	۸۰۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۱	۴۰,۰۰۰		بد	۸۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه‌گذاری مجدد مالک	۱	۲۲,۰۰۰		بد	۸۶۲,۰۰۰
جمع							

دفـــتر کل

نام حساب : حسابهای دریافتنی **صفحه: ۲۶**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۱	۶۰,۰۰۰		بد	۶۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۱		۴۰,۰۰۰	بد	۲۰,۰۰۰
جمع							

دفـــتر کل

نام حساب : وسایل نقلیه **صفحه: ۶۱**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو	۱	۱۲۰,۰۰۰		بد	۱۲۰,۰۰۰
جمع							

دفـــتر کل

نام حساب : حساب‌های پرداختنی **صفحه: ۱۰۱**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف	۱		۸۰,۰۰۰	بس	۸۰,۰۰۰
جمع							

دفـــتر کل

نام حساب : سرمایه **صفحه: ۱۹۱**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	بابت سرمایه اولیه مؤسسه	۱		۹۰۰,۰۰۰	بس	۹۰۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه	۱		۵۸,۰۰۰	بس	۹۵۸,۰۰۰
جمع							

دفـــتر کل

نام حساب : اثاثهٔ اداری **صفحه: ۷۱**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه	۱	۳۶,۰۰۰		بد	۳۶,۰۰۰
جمع							

مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل

برای مانده گیری هر حساب دفتر کل کافی است که مابه التفاوت جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شدهٔ در آن حساب را تا آن مقطع محاسبه نمود، این مابه التفاوت، **ماندهٔ حساب** نامیده می‌شود. اگر جمع اقلام بدهکار از جمع اقلام بستانکار ثبت شده در آن حساب بیشتر باشد، ماندهٔ حاصله «بدهکار» و بر عکس اگر جمع اقلام بستانکار از جمع اقلام بدهکار ثبت شده در آن حساب بیشتر باشد، ماندهٔ حاصله «بستانکار» خواهد بود. معمولاً برای مشخص کردن ماهیت بدهکار یا بستانکار مانده حسابهای دفتر کل، ستونی به نام ستون «تشخیص» در نظر گرفته می‌شود. اگر ماندهٔ حاصله بدهکار باشد، در ستون تشخیص کلمه «بدهکار» و اگر ماندهٔ حاصله بستانکار باشد در ستون تشخیص کلمهٔ «بستانکار» نوشته می‌شود. البته در عمل معمولاً به‌جای لفظ بدهکار از مخفف آن، یعنی «بد» و به‌جای لفظ بستانکار از مخفف آن یعنی «بس» ، استفاده می‌شود.

برای مانده گیری حساب‌ها کافی است که جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در هر حساب را از یکدیگر کسر نمائید.
به عبارت دیگر، ماندهٔ یک حساب در دفتر کل در هر زمان عبارت است از مابه التفاوت جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در آن حساب تا آن مقطع.

برای مثال ماندهٔ حساب دفتر کل صندوق را، که قبلاً ارائه شد، در نظر بگیرید. ماندهٔ آن به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

دفـــتر کل

نام حساب : صندوق **صفحه: ۱**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۰۰,۰۰۰		بد	۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو	۱		۱۲۰,۰۰۰	بد	۷۸۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف	۱	۸۰,۰۰۰		بد	۸۶۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۱		۶۰۰۰۰	بد	۸۰۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۱	۴۰,۰۰۰		بد	۸۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک	۱	۲۲,۰۰۰		بد	۸۶۲,۰۰۰
جمع							

عدد ۹۰۰,۰۰۰ ریال مندرج در اولین ردیف ستون مانده برابر رقم مربوط به سند شمارهٔ ۱ است.

برای به دســت آوردن مانده در ردیف دوم، باید ۱۲۰,۰۰۰ ریال مربوط به ســند شــمارهٔ ۲ را از ۹۰۰,۰۰۰ ریال کسر نمائید. چون ۹۰۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار اســت ولی ۱۲۰,۰۰۰ ریال در ســتون بســتانکار آمده است (دارای ماهیت بستانکار است)، بنابراین ۱۲۰,۰۰۰ ریال از ۹۰۰,۰۰۰ ریال کسر می‌شود و مانده جدید به ۷۸۰,۰۰۰ ریال می‌رسد.

برای به دست آوردن مانده در ردیف سوم، باید ۸۰,۰۰۰ ریال را به ماندهٔ قبلی (یعنی ۷۸۰,۰۰۰ ریال) اضافه نمائید. زیرا مانده قبلی ۷۸۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار اســت و ۸۰,۰۰۰ ریال مربوط به ســند شماره ۳ نیز بدهکار می‌باشد. لذا اگر ۸۰,۰۰۰ ریال به ۷۸۰۰۰۰ ریال اضافه شود، مانده در ردیف سوم به ۸۶۰,۰۰۰ ریال می‌رسد که ماهیت آن نیز بدهکار است.

برای به دست آوردن مانده در ردیف چهارم، باید ۶۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شمارهٔ ۴ را از ماندهٔ قبلی که ۸۶۰,۰۰۰ ریال اســت، کســر نمائید. چون ۸۶۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است ولی ۶۰,۰۰۰ ریال بستانکار است. با کسر کردن ۶۰,۰۰۰ ریال از ۸۶۰,۰۰۰ ریال، مانده به ۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌رسد.

بــرای به دســت آوردن مانده در ردیف پنجم، باید ۴۰,۰۰۰ ریال را به مانده قبلــی (یعنی ۸۰۰,۰۰۰ ریال) اضافه نمائید. زیرا مانده قبلی، یعنی ۸۰۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار اســت و ۴۰,۰۰۰ ریال مربوط به ســند شــماره ۵ نیز بدهکار می‌باشد. لذا اگر ۴۰,۰۰۰ ریال به ۸۰۰,۰۰۰ ریال اضافه شود، مانده در ردیف پنجم به ۸۴۰۰۰۰ ریال می‌رسد که ماهیت آن نیز بدهکار است.

نهایتاً طی ســند ۶، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال به حســاب صندوق واریز شــده ، که موجب افزایش حســاب مزبور گردیده و ماندهٔ صندوق را به ۸۶۲,۰۰۰ ریال رسانده است.

هر چند شکل رسمی و متداول دفتر کل، به‌صورتی است که در بالا آورده شد، اما در جایی که هدف آموزش باشد می‌توان حساب دفتر کل را به شکل حرف T در زبان انگلیسی نوشت که به حساب T معروف است. در حقیقت، حساب T همان دوستون بدهکار و بستانکار دفتر است که مبالغ بدهکار و بستانکار در آن نوشته شده است. مثلاً اگر حساب دفتر کل صندوق را بخواهیم در دفتر کل به شکل T وارد کنیم به‌صورت زیر است:

حساب صندوق

۱۲۰,۰۰۰ ۶۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰ ۸۰,۰۰۰ ۴۰,۰۰۰ ۲۲,۰۰۰
۱۸۰,۰۰۰	۱,۰۴۲,۰۰۰
	۸۶۲,۰۰۰

برای مانده‌گیری حساب دفتر کل به شکل T، ابتدا باید هر طرف حساب را جداگانه جمع بزنید و حاصل را زیر آن بنویسید. سپس اعداد به دست آمده را از هم کسر نمایید و حاصل آن را در زیر عدد بزرگتر بنویسید. در حساب T فوق، جمع مبالغ ثبت شده در قسمت بدهکار حساب، ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال و جمع مبالغ ثبت شده در ستون بستانکار حساب، ۱۸۰,۰۰۰ ریال است. اگر ۱۸۰,۰۰۰ ریال، از ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال کسر کنید، حاصل آن ۸۶۲,۰۰۰ ریال می‌شود که باید زیر عدد بزرگتر، یعنی ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال، نوشته شود.

در نهایت اگر مانده در سمت راست قرار بگیرد، دارای ماهیت بدهکار و اگر در سمت چپ قرار بگیرد، دارای ماهیت بستانکار است. در حساب فوق، چون مبلغ ۸۶۲,۰۰۰ ریال در سمت راست قرار گرفته است، دارای ماهیت بدهکار می‌باشد. بدیهی است با توجه به اینکه دارایی‌ها دارای مانده بدهکار می‌باشد، حساب صندوق نیز به عنوان یک دارایی، دارای مانده بدهکار است.

تراز آزمایشی

در سیستم حسابداری دو طرفه، هر معامله به مبلغ بدهکار و بستانکار مساوی در دفاتر ثبت می‌شود. اگر حساب‌ها به صورت صحیح ثبت و مانده گیری شده باشند، جمع مانده‌های بدهکار حساب‌های دفتر کل باید با جمع مانده‌های بستانکار حساب‌ها مساوی باشد. یکی از وسایلی که حسابداران برای آزمون صحت مدارک حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند، تراز آزمایشی است. تراز آزمایشی فهرستی است از ماندهٔ حساب‌های دفتر کل، که معمولاً در پایان هر ماه تهیه می‌شود. تهیه تراز مزبور به حسابداران امکان می‌دهد که از تساوی جمع مانده‌های بدهکار با جمع مانده‌های بستانکار اطمینان حاصل نمایند.

تراز آزمایشی، جدولی است که ماندهٔ حسابهای دفتر کل در آن نوشته می‌شود. حساب‌ها به ترتیبی که در دفتر کل مرتب شده‌اند، در تراز آزمایشی درج می‌شوند. یعنی با توجه به مثال فوق، ابتدا حساب دارایی‌ها (صندوق، حسابهای دریافتنی، وسایل نقلیه و اثاثهٔ اداری) بعد حساب بدهی‌ها (حساب‌های پرداختنی) و سپس سرمایه و درآمدها و هزینه‌ها نوشته می‌شوند. در صورتی که حسابهای دفتر کل توازن داشته باشند، جمع مانده‌های بدهکار و بستانکار مساوی خواهد بود. تراز آزمایشی دو هدف کلی زیر را تأمین می‌کند:

الف) اثبات تساوی اقلام بدهکار و بستانکار دفتر کل

ب) فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تهیهٔ گزارش‌های مالی پایان دوره

تراز آزمایشی، جدولی است که فهرستی از نام و مانده حسابهای دفتر کل در یک تاریخ مشخص در آن نوشته می‌شود.

با توجه به مثال ارائه شده در مورد مؤسسهٔ احسانی، تراز آزمایشی ماندهٔ حساب‌های دفتر کل مؤسسه در پایان اسفندماه ۱۳۸۹ به صورت زیر است:

مؤسسهٔ احسانی
تراز آزمایشی
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
صندوق	۸۶۲,۰۰۰	
حسابهای دریافتنی	۲۰,۰۰۰	
وسایل نقلیه	۱۲۰,۰۰۰	
اثاثهٔ اداری	۳۶,۰۰۰	
حسابهای پرداختنی		۸۰,۰۰۰
سرمایه		۹۵۸,۰۰۰
جمع	۱,۰۳۸,۰۰۰	۱,۰۳۸,۰۰۰

تراز آزمایشی فوق را تراز آزمایشی دو ستونی می گویند. زیرا دارای یک ستون بدهکار و یک ستون بستانکار است. تراز آزمایشی چهار ستونی نیز می توان تهیه کرد. در تراز آزمایشی که به شکل چهار ستونی تهیه می‌شود، در دو ستون اول، جمع گردش بدهکار و بستانکار هر حساب و در دو ستون آخر، مانده‌های بدهکار یا بستانکار هر حساب نوشته می‌شود. تراز آزمایشی چهار ستونی مؤسسهٔ احسانی در پایان سال ۱۳۸۹ به صورت زیر است:

مؤسسهٔ احسانی
تراز آزمایشی
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

نام حساب	گردش بدهکار	گردش بستانکار	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۱,۰۴۲,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	۸۶۲,۰۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۶۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	
وسایل نقلیه	۱۲۰,۰۰۰	۰	۱۲۰,۰۰۰	
اثاثهٔ اداری	۳۶,۰۰۰	۰	۳۶,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی	۰	۸۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰
سرمایه	۰	۹۵۸,۰۰۰		۹۵۸,۰۰۰
جمع	۱,۲۵۸,۰۰۰	۱,۲۵۸,۰۰۰	۱,۰۳۸,۰۰۰	۱,۰۳۸,۰۰۰

به‌طوری که ملاحظه می‌شود، جمع اقلام در دو ستون اول تراز آزمایشی با جمع گردش عملیات دفتر روزنامه مساوی است. بطور کلی، تهیهٔ تراز آزمایشی می‌تواند در کشف برخی اشتباهات مؤثر باشد. تراز آزمایشی می‌تواند توازن مانده حساب‌های دفتر کل را اثبات کند. تساوی مجموع اقلام بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی این اطمینان را فراهم می‌سازد که:

الف) طرف‌های بدهکار و بستانکار تمام معاملاتی که از دفتر روزنامه به دفتر کل نقل شده، مساوی است،

ب) مانده بدهکار یا بستانکار هر حساب بطور صحیح محاسبه شده،

ج)و ماندهٔ حساب‌ها در تراز آزمایشی درست جمع زده شده است.

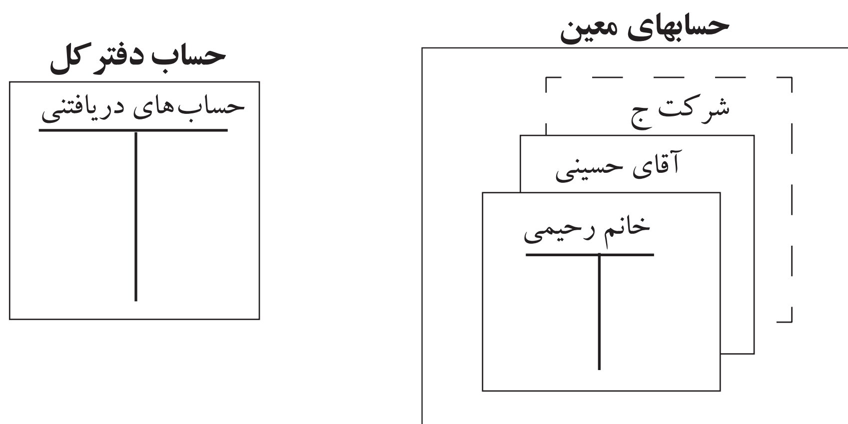
اگر در تراز آزمایشی جمع ستون بدهکار با جمع ستون بستانکار مساوی نباشد، بدیهی است که اشتباه یا اشتباهاتی رخ داده است. اشتباه مذکور می‌تواند ناشی از عوامل مختلفی از جمله، اشتباه در تنظیم سند حسابداری، ثبت دفتر روزنامه، انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل، مانده گیری نادرست دفتر کل و انتقال اقلام از دفتر کل به تراز آزمایشی باشد.

دفتر معین

در مثال مؤسسه، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از شرکت الف قرض گرفته شده که در «حساب‌های پرداختنی» ثبت شده است. اگر مؤسسه احسانی از چند شخص دیگر هم قرض بگیرد، اطلاعات آنها نیز در دفتر کل «حسابهای پرداختنی» ثبت می‌شود. در این حالت اگر بخواهیم مبلغ بدهی شرکت به هر کدام از طلبکاران را بدانیم، باید تک تک اقلام ثبت شده در حساب دفتر کل «حسابهای پرداختنی» را بررسی کنیم تا مشخص شود که هر کدام از اقلام ثبت شده مربوط به چه شخصی است.

در صورتی که تعداد اقلام ثبت شده در حساب «حساب‌های پرداختنی» زیاد باشند، این کار خیلی وقت‌گیر می‌شود و احتمال اشتباه در تعیین بدهی به هر کدام از طلبکاران نیز بالا خواهد بود. برای جلوگیری از این مشکل و ایجاد سهولت و دقت در نگهداری حساب‌ها، در کنار دفتر کل، دفتر دیگری نگهداری می‌شود که به آن **دفتر معین** می‌گویند. مثلاً برای حساب «حسابهای پرداختنی» در دفتر کل ، دفتر جداگانه دیگری به‌نام «دفتر معین حسابهای پرداختنی» نگه‌داری می‌کنیم که در این دفتر، برای هرکدام از طلبکاران شرکت صفحه خاصی در نظر گرفته می‌شود و رویدادهای مالی مربوط به آن را علاوه بر دفتر کل، در این دفتر نیز ثبت می‌کنیم.

این کار کمک می‌کند که هر وقت لازم بود وضعیت بدهی شرکت به شخص خاصی را بدانیم مستقیماً به حساب آن در دفتر معین مراجعه و سریعاً اطلاعات مورد نیاز را استخراج نمائیم. شمای کلی و نحوهٔ نوشتن دفتر معین تقریباً مشابه دفتر کل است. لذا، برای پرهیز از طولانی شدن بحث، به ذکر یک مثال کوتاه در این زمینه می‌پردازیم.



مثال: رویداد زیر را در سند حسابداری، دفتر روزنامه، دفتر کل به شکل T و دفتر معین ثبت نمایید.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۲ مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال به شرکت ج، ۱۷,۰۰۰ ریال به آقای حسینی و ۱۴,۰۰۰ ریال به خانم رحیمی قرض داده شد.

سند حسابداری

کد حساب	شـــــــــــرح	مبلغ جزء	بدهـــکار	بســـتانکار
	حسابهای دریافتنی شرکت ج آقای حسینی خانم رحیمی صندوق	 ۴۲,۰۰۰ ۱۷,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	۷۳,۰۰۰	 ۷۳,۰۰۰
	جمع : هفتاد و سه هزار ریال		۷۳,۰۰۰	۷۳,۰۰۰
شرح: بابت پرداخت قرض به شرکت ج، آقای حسینی و خانم رحیمی.				
تهیه کننده: .... تأیید کننده: .... تصویب کننده:				

دفـــتر روزنامه

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱۱/۲	حسابهای دریافتنی صندوق بابت پرداخت قرض		۷۳,۰۰۰	 ۷۳,۰۰۰

دفتر کل به شکل T :

حسابهای دریافتنی

بدهکار	بستانکار
۷۳,۰۰۰	

دفتر معین حساب‌های دریافتنی

نام حساب : شرکت ج

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
	۸۸/۱۱/۲	بابت پرداخت قرض به شرکت ج		۴۲,۰۰۰			
جمع							

دفتر معین حسابهای دریافتنی

نام حساب : آقای حسینی

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
	۸۸/۱۱/۲	بابت پرداخت قرض به آقای حسینی		۱۷,۰۰۰			
جمع							

دفتر معین حسابهای دریافتنی

نام حساب : خانم رحیمی

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
	۸۸/۱۱/۲	بابـت پرداخـت قرض به خانم رحیمی		۱۴,۰۰۰			
جمع							

مانند آنچه که برای «حســاب‌های دریافتنی» گفته شـد، برای برخی دیگر از حســاب‌های دفتر کل مثل «حســاب‌های پرداختنی» ، «حســاب بانک» و «حساب وسایل نقلیه» نیز دفتر معین نگه‌داری می کنند. به‌طور کلی برای آن دسته از حساب‌های دفتر کل که دارای چندین زیر مجموعه هستند، دفتر معین نگه‌داری می‌شود.

دفتر معین، دفتری است که اجزای هر کدام از حسابهای دفتر کل در آن نوشته می‌شود.

مثال جامع

آقای محمدی در بهمن ماه ۱۳۸۹ مؤسسهٔ محمدی را تشکیل داد. رویدادهای زیر طی بهمن ماه در این مؤسسه اتفاق افتاده است.

۱۳۸۹/۱۱/۱ ، مبلغ ۹۸۰,۰۰۰ ریال توسط آقای محمدی به عنوان سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز شد.

۸۹/۱۱/۳ ، یک باب آپارتمان به مبلغ ۷۶۰,۰۰۰ ریال برای دفتر مؤسســه خریداری شـد و مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

۸۹/۱۱/۷ ، مقداری اثاثهٔ اداری به مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.

۸۹/۱۱/۱۱ ، مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به مؤسسه یکتا پرداخت شد.

۸۹/۱۱/۱۸ ، مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید آپارتمان پرداخت شد.

۸۹/۱۱/۲۸ ، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به مؤسسه یکتا دریافت شد.

مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامهٔ عمومی

ب) انتقال ثبت‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T و تعیین ماندهٔ حساب‌های دفتر کل

ج) تهیهٔ تراز آزمایشی مؤسسه محمدی در پایان بهمن ماه

پاسخ

دفتر روزنامه

شماره سند	تاریخ	شــــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۱/۱	صندوق سرمایه واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۹۸۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۱/۳	ساختمان صندوق حساب‌های پرداختنی بابت خرید یک دستگاه آپارتمان اداری	۷۶۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰ ۱۶۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۱/۷	اثاثهٔ اداری صندوق بابت خرید اثاثهٔ اداری	۷۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۱/۱۱	حساب‌های دریافتنی صندوق بابت پرداخت قرض به مؤسسه یکتا	۱۱۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۱/۱۸	حساب‌های پرداختنی صندوق بابت پرداخت بخشی از بدهی مربوط به خرید آپارتمان	۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۱/۲۸	صندوق حسابهای دریافتنی بابت دریافت قسمتی از طلب مؤسسه یکتا	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
جمع			۲,۰۴۰,۰۰۰	۲,۰۴۰,۰۰۰

صندوق

۹۸۰,۰۰۰ ۸۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰ ۷۰,۰۰۰ ۱۱۰,۰۰۰ ۴۰,۰۰۰
۱۰۶۰,۰۰۰	۸۲۰,۰۰۰
مانده ۲۴۰,۰۰۰	

ساختمان

۷۶۰,۰۰۰	

اثاثه اداری

۷۰,۰۰۰	

حسابهای دریافتنی

۱۱۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
مانده ۳۰,۰۰۰	

حسابهای پرداختنی

۴۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰
	۱۲۰,۰۰۰ مانده

سرمایه

	۹۸۰,۰۰۰

مؤسسه محمدی

تراز آزمایشی

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۲۴۰,۰۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۳۰,۰۰۰	
ساختمان	۷۶۰,۰۰۰	
اثاثه اداری	۷۰,۰۰۰	
حسابهای پرداختنی		۱۲۰,۰۰۰
سرمایه		۹۸۰,۰۰۰
جمع	۱,۱۰۰,۰۰۰	۱,۱۰۰,۰۰۰

فهرست حساب‌ها و کد گذاری حساب‌ها

برای تسهیل طبقه بندی و ثبت رویدادها معمولاً در هر مؤسسه فهرستی از حساب‌های دفتر کل تهیه می‌شود. فهرست حسابها صورت کاملی از عناوین حساب‌هایی است که مؤسسه در نظر دارد آنها را مورد استفاده قرار دهد. معمولاً برای هر حساب یک شماره مشخص در نظر گرفته می‌شود که به آن **کد حساب** نیز می گویند. حساب‌ها به ترتیبی که در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابند شماره گذاری می‌شوند. یعنی ابتدا دارایی‌ها، سپس بدهیها و سرمایه و در نهایت درآمدها و هزینه‌ها آورده می‌شوند. یک نمونه ساده از فهرست حساب‌ها به صورت جدول زیر می‌باشد:

نام حساب	شماره (کد) حساب
وجوه نقد	۱۱
حسابها و اسناد دریافتنی	۱۲
موجودی کالا	۱۳
پیش پرداختها	۱۴
زمین	۲۱
ساختمان	۲۲
وسایل نقلیه	۲۳
اثاثه اداری	۲۴
حسابها و اسناد پرداختنی	۳۱
پیش دریافتها	۳۲
وام پرداختنی	۴۱
سرمایه	۵۱
درآمدهای عملیاتی	۶۱
سایر درآمدها	۶۲
هزینه حقوق	۷۱
هزینه‌های اداری و عمومی	۷۲

کدگذاری حسابها به شکل منظم و سیستماتیک و به نحوی انجام می‌شود که شماره حسابها بیانگر طبقات و ارتباط بین حسابها باشد. برای مثال همانطور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، اولین رقم سمت چپ کد برای دارایی‌های جاری ۱ و برای دارایی‌های غیرجاری ۲ می‌باشد.

معمولاً دو رقم سمت چپ هر کد مربوط به حساب کل است و برای حساب‌های معین نیز بسته به نیاز ممکن است دو رقم

در نظر گرفته شــود. برای مثال، در جدول فوق کد ۱۱ بیانگر وجوه نقد اســت. این وجوه نقد نیز ممکن است خود شامل چهار حساب معین به صورت زیر باشد:

کد کل	کد معین	نام حساب معین
۱۱	۱۰	صندوق
۱۱	۱۲	حساب‌های جاری بانکی
۱۱	۱۳	حساب‌های سپرده کوتاه مدت
۱۱	۱۴	تنخواه گردان‌ها

ثبت درآمدها و هزینه‌ها در مؤسسات خدماتی

هنگامی که مؤسسه‌ای، خدماتی را انجام یا کالایی را به مشتریان تحویل می‌دهد، پول یا دارایی دیگری از آنان دریافت می‌کند و یا طلبی برای او ایجاد می‌شود. ورود پول یا دارایی یا ایجاد طلب بابت ارائهٔ خدمات یا فروش کالا را « درآمد » می‌گویند.

بطور کلی، درآمد هنگامی شناســائی و در مدارک حسابداری ثبت می‌شــود که کالای فروش رفته به مشتریان تحویل داده شود یا خدماتی برای آنان انجام شود. چون درآمد موجب افزایش سرمایه می گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن مثل حساب سرمایه است، یعنی زمانی که درآمد افزایش پیدا می کند ، حساب درآمد بستانکار می‌شود.

درآمد (افزایش درآمد مثل افزایش سرمایه) بستانکار

برای آشنائی با نحوهٔ ثبت درآمد به مثال‌های زیر توجه نمائید:

درآمد

	بستانکار ↑



۱ـ شرکت الف بابت خدماتی که به مشتریان ارائه نموده است در تاریخ ۸۱/۹/۵ صورت‌حساب شمارهٔ یک را به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال صادر و وجه آن را دریافت کرد. نحوه ثبت آن در دفتر روزنامه به‌صورت زیر است:

دفــــتر روزنامه

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۵	صندوق درآمد خدمات بابت صدور صورتحساب شماره ۱ و دریافت وجه آن.		۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰

در ثبــت فوق چون موجودی صندوق افزایــش یافته آن را بدهکار و چون درآمد افزایش یافته آن را بســتانکار می کنیم. زیرا، همان‌طور که قبلاً بیان گردید، افزایش درآمد مثل افزایش سرمایه بستانکار می‌شود. اگر پس از ارائه خدمات، صورت‌حساب صادر شود ولی وجه آن دریافت نشود ، حساب‌های دریافتنی را بدهکار می کنیم. برای توضیح این موضوع به مثال‌های زیر توجه نمائید:



۲ـ شرکت الف بابت خدماتی که به مشتریان ارائه داده است، در تاریخ ۸۱/۹/۱۵ صورت‌حساب شمارهٔ ۲ را به مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال صادر کرد ولی وجه آن هنوز دریافت نشده است. نحوهٔ ثبت این رویداد در دفتر روزنامه به‌صورت‌صفحه‌بعد است:

دفـــتر روزنامه

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۱۵	حسابهای دریافتنی درآمد خدمات بابت صدور صورتحساب شماره ۲ که هنوز وجه آن دریافت نشده است.		۱۳۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰



۳ـ شــرکت الف بابت خدماتی که به مشــتریان ارائه داده اســت، در تاریخ ۸۱/۱۰/۶ صورت‌حساب شمارهٔ ۳ را به‌مبلغ ۲۳۰,۰۰۰ ریال صادر کرد. مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه آن دریافت شد ولی مابقی آن هنوز دریافت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه به‌صورت زیر است:

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۶	صندوق حساب‌های دریافتنی درآمد خدمات بابت صدور صورت‌حساب شمارهٔ ۳ .		۸۰,۰۰۰ ۱۵۰,۰۰۰	۲۳۰,۰۰۰

هزینه، بهای تمام شده کالای فروش رفته و یا خدمات انجام شده به منظور کسب درآمد است. به عبارت دیگر، هزینه شامل مخارجی اســت که برای کسب درآمد، پرداخت یا واقع شده اســت. حقوق کارکنان، هزینه سوخت و روشنایی و هزینه تلفن. عنوان هر حســاب هزینه، باید مفهوم آن حســاب را بیان کند، مثلاً هزینه اجاره، هزینه حقوق و هزینه بیمه. از آنجایی که هزینه موجب کاهش سرمایه می‌گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب سرمایه است. یعنی زمانی که هزینه افزایش پیدا می‌کند، حساب هزینه بدهکار می‌شود.

هزینه	(افزایش هزینه عکس افزایش سرمایه)	بدهکار

برای تشریح نحوهٔ ثبت هزینه به مثال‌های زیر توجه نمائید:

هزینه

بدهکار ↑



۱ـ شــرکت الف در تاریخ ۸۱/۹/۲ مبلــغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه برق پرداخت کــرد. نحوهٔ ثبت آن در دفتر روزنامه به‌صورت صفحهٔ بعد است:

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۲	هزینه برق صندوق بابت پرداخت هزینه برق مصرفی شرکت.		۵۰۰,۰۰۰	 ۵۰۰,۰۰۰

در ثبــت فــوق چون هزینـــه افزایش یافته اســت آن را بدهکار و چون صنـــدوق کاهش یافته آن را بدهــکار می‌کنیم. زیرا همان‌طوری که قبلاً بیان شد، افزایش هزینه عکس افزایش سرمایه است، بنابراین، وقتی که هزینه افزایش پیدا کند آن را بدهکار می‌کنند.

اگر خدماتی برای مؤسسه انجام شده باشد لیکن وجه آن را پرداخت نکرده باشد، باید هزینه خدمات دریافت شده در دفاتر ثبت شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید:



۲ـ شــرکت الف در تاریخ ۸۱/۱۰/۲ صورتحسابی به مبلغ ۸۱۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه تعمیر ماشین آلات شرکت دریافت نمود که وجه آن هنوز پرداخت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه بصورت زیر است:

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۲	هزینهٔ تعمیر ماشین آلات حسابهای پرداختنی بابت دریافت صورت‌حســاب تعمیر ماشــین آلات شرکت..		۸۱۰,۰۰۰	 ۸۱۰,۰۰۰

ممکن اســت بخشـــی از وجه هزینه پرداخت شده و بخشی از آن بعداً پرداخت شود؛ در این حالت باید کل هزینه ثبت شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید:

۳ـ هزینهٔ تعمیر یکی از خودروهای شرکت الف ۲۴۰,۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۸۱/۱۰/۳۰ مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت شد و بقیهٔ آن هنوز پرداخت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ شرکت الف به‌صورت زیر است:

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۳۰	هزینهٔ تعمیر خودرو صندوق حساب‌های پرداختنی بابت هزینه تعمیر یکی از خودروهای شرکت.		۲۴۰,۰۰۰	 ۱۳۰,۰۰۰ ۱۱۰,۰۰۰

چنانچه قبل از ارائهٔ خدمات وجهی از مشـــتریان دریافت شـــود، وجه دریافت شـــده تحت عنوان پیش دریافت درآمد ثبت

می‌شـود. برای مثال، اگر مؤسســهٔ صبا بابت خدماتی که قرار است در ماه‌های آینده به مشتریان ارائه دهد مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۴ دریافت کرده باشد، این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ صبا ثبت می‌شود:

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۶/۴	صندوق پیش دریافت درآمد دریافت وجه بابت خدماتی که قرار است در ماه‌های آینده به مشتریان ارائه شود		۲۸,۰۰۰	۲۸,۰۰۰

همچنین زمانی که وجهی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شود، در دفاتر پرداخت کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شـود. برای مثال، چنانچه مؤسســهٔ صبا بابت تعمیـر یکی از خودروهای خود مبلغ ۸۴,۰۰۰ ریـال در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۴ پرداخت کرده باشد ولی تعمیرات خودرو تا آن تاریخ انجام نشده باشد، این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسه صبا ثبت می‌شود:

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۶/۴	پیش پرداخت صندوق پیش پرداخت بابت تعمیر خودرو		۸۴,۰۰۰	۸۴,۰۰۰

در مورد پیش دریافت و پیش پرداخت در فصل ۷ به طور مفصل بحث خواهد شد.

✔ برداشت صاحب سرمایه

برداشت به معنای آن است که صاحب یک مؤسسه برای مصارف شخصی پول یا مال دیگری را از دارایی‌های مؤسسهٔ متعلق به خود بردارد یا مخارج شـخصی خود را از محل وجوه نقد مؤسســه پرداخت کند. از آنجا که وجه برداشت شده ممکن اسـت به مؤسسه برگشـت داده شود، برداشت مالک بطور مسـتقیم به حساب سرمایه بدهکار نمی‌شـود، بلکه در حسابی به‌نام «برداشت» ثبت می‌شود. قواعد بدهکار و بستانکار کردن برداشت عکس حساب سرمایه و به‌صورت زیر است:

افزایش برداشت	↑	**بدهکار**
کاهش برداشت	↓	**بستانکار**



مثال: آقای پیمان در ۲۶ اسفند ماه ۱۳۸۶ مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال وجه نقد جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسهٔ

پیمان برداشت نمود. نحوهٔ ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ پیمان به‌صورت زیر است:

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۶/۱۲/۲۶	برداشت		۴۲,۰۰۰	
		صندوق			۴۲,۰۰۰
		برداشت از صندوق مؤسسه توسط مالک بابت مصارف شخصی			

کشف سریع اشتباه‌ها در ترازنامه

برخی معتقدند برای این که حسابداران بتوانند اشتباهات را سریع‌تر پیدا کنند، می‌توانند از چند تکنیک استفاده نمایند. در اینجا به دو نمونه از این تکنیک‌ها اشاره می‌شود. تکنیک اول: اگر اختلاف جمع دو ستون بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۲ باشد، در این صورت احتمالاً یک عدد بدهکار در سمت بستانکار ثبت شده یا بالعکس. برای مثال، اگر در انتقال ارقام از دفتر روزنامه به دفتر کل ۲۵۰ ریال بدهکار حساب دریافتنی را اشتباهاً به بستانکار حساب دریافتنی در دفتر کل منتقل کرده باشیم، در این صورت وقتی تراز آزمایشی را از روی مانده ارقام دفتر کل تهیه می‌کنیم، بین ستون بدهکار و بستانکار جمعاً ۵۰۰ ریال اختلاف وجود دارد که ۵۰۰ عددی قابل تقسیم بر ۲ است. از تقسیم ۵۰۰ بر عدد ۲ عدد ۲۵۰ بدست می‌آید. به این ترتیب حسابدار متوجه می‌شود که برای رفع اشتباه موجود باید عدد ۲۵۰ را در دفتر روزنامه و دفتر کل ردیابی کند. تکنیک دوم: اگر اختلاف ستون بدهکار و ستون بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۹ باشد، در این صورت اختلاف موجود می‌تواند ناشی از جا انداختن یا اضافه نوشتن یک صفر آخر اعداد یا ثبت مقلوب (مثلاً ۳۲ را اشتباهاً ۲۳ بنویسیم) باشد. برای مثال اگر یک ثبت مربوط به وجه نقد در دفتر روزنامه را به جای ۲۱۰۰۰ اشتباهاً ۲۱۰۰ ریال به دفتر کل منتقل کنیم، در این صورت در تراز آزمایشی جمع ستونهای بدهکار و بستانکار ۱۸۹۰۰ ریال (۱۸۹۰۰ = ۲۱۰۰ − ۲۱۰۰۰) اختلاف خواهد داشت. از آن جا که ۱۸۹۰۰ عددی قابل تقسیم بر ۹ و حاصل این تقسیم برابر ۲۱۰۰ است، بنابر این حسابدار به این موضوع رهنمون می‌شود که به احتمال زیاد اشتباه مربوط به موردی بوده که عدد آن ۲۱۰۰ است و این عدد را ردیابی می‌کند.

همانطور که ملاحظه شد، استفاده از این تکنیکها در بسیاری از موارد می‌تواند به حسابداران کمک کند که اشتباهاتشان را سریع‌تر پیدا کنند. اما نکته‌ای که باید به آن دقت کنید این است که عملکرد این تکنیک‌ها همیشه درست نیست. برای نمونه ممکن است جمع دو ستون بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۲ باشد لیکن اشتباه ناشی از ثبت عدد بدهکار در سمت بستانکار یا بالعکس نباشد. برای مثال اگر حسابدار شرکت الف مبلغ ۱۸۰ ریال را در بدهکار یا بستانکار یکی از حساب‌ها ثبت نکرده باشد، دو ستون تراز آزمایشی به همین میزان (یعنی ۱۸۰ ریال) اختلاف دارد که هم بر ۲ قابل تقسیم است و هم بر ۹ ولی هیچ بدهکاری در بستانکار یا بالعکس ثبت نشده است و اختلاف مزبور ناشی از جا انداختن یا اضافه نوشتن صفر در آخر عدد و یا ثبت مقلوب نیز نیست.



پرسش

۱ـ سند حسابداری چیست؟ آن را توضیح دهید.
۲ـ آیا می‌توان برای چند رویداد مالی یک سند حسابداری صادر کرد؟ توضیح دهید.
۳ـ در ستون «شرح» سند حسابداری چه چیز نوشته می‌شود؟
۴ـ دفاتر حسابداری به چند گروه تقسیم می‌شود؟ نام ببرید.
۵ـ دفتر روزنامهٔ عمومی را توضیح دهید.
۶ـ دفتر کل را توضیح دهید.
۷ـ توضیح دهید که ماندهٔ یک حساب دفتر کل چگونه تعیین می‌شود.
۸ـ تراز آزمایشی چیست و معمولاً چه زمانی تهیه می‌شود؟
۹ـ اهداف تهیه تراز آزمایشی را بنویسید.
۱۰ـ توضیح دهید که دفتر معین برای چه منظوری تهیه می‌شود.



تمرین

۱ـ در ۲ بهمن ماه ۱۳۸۹ آقای حمیدی مؤسسهٔ حمیدی را تشکیل داد و مبلغ ۸۲۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایهٔ اولیهٔ مؤسسه به حساب صندوق مؤسسه واریز کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.

۲ـ مؤسسهٔ ندا یک دستگاه خودرو به مبلغ ۸۷۰,۰۰۰ ریال را به صورت نقد خریداری کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.

۳ـ مؤسسهٔ توانگر مبلغ ۱۷۰,۰۰۰ ریال از مؤسسهٔ توانا به صورت قرض دریافت کرد. این رویداد را در مؤسسه توانگر، در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.

۴ـ رویداد مذکور در سؤال ۳ را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T مؤسسه توانا ثبت کنید.

۵ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۳ فوق، مؤسسهٔ توانگر مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال از قرض دریافتی از مؤسسه توانا را پرداخت کرد. این رویداد را در مؤسسه توانگر، در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.

۶ـ رویداد مذکور در سؤال ۵ را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T مؤسسه توانا ثبت کنید.

۷ـ مؤسسهٔ مهتاب مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد و مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد پرداخت کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.

۸ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۷، در صورتی که مؤسسهٔ مهتاب مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال بابت بدهی مربوط به خرید اثاثهٔاداری پرداخت کرده باشد، این رویداد را در دفتر روزنامهٔ مؤسسه مهتاب ثبت کنید.

۹ـ مؤسسهٔ مهران مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به آقای محمدی، ۸۰,۰۰۰ ریال به خانم امیری و ۲۳۰,۰۰۰ ریال به مؤسسه شهاب به صورت قرض پرداخت کرد. این رویداد را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر معین و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.

۱۰ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۸، در صورتی که آقای محمدی ۶۰,۰۰۰ ریال، خانم امیری مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال و مؤسسه شهاب مبلغ ۱۹۰,۰۰۰ ریال بابت بدهی خود به مؤسسهٔ مهران پرداخت کرده باشند، این رویداد را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر معین و دفتر کل به شکل T در مؤسسهٔ مهران ثبت کنید.

۱۱ـ آقای بهروز در ۴ اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۴,۶۰۰ ریال وجه نقد جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسهٔ بهروز برداشت نمود. مطلوب است ثبت رویداد مزبور در دفتر روزنامهٔ مؤسسه بهروز.



مسائل

۱ـ رویدادهای زیر را در سند حسابداری و دفتر روزنامه ثبت کنید:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۲ آقای حسینی مؤسسه حسینی را تأسیس کرد و مبلغ ۷۸۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.

در تاریخ ۸۹/۱۱/۶ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال برای دفتر مؤسسه خریداری شد و مبلغ ۳۱۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۸۹/۱۱/۷ مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به مؤسسه یگانه پرداخت شد.

در تاریخ ۸۹/۱۱/۱۶ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.

در تاریخ ۸۹/۱۱/۱۹ مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید خودرو پرداخت شد.

در تاریخ ۸۹/۱۱/۲۸ مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به مؤسسه یکتا دریافت شد.

۲ـ با توجه به اطلاعات سؤال قبل، ثبت‌ها را از دفتر روزنامه به دفتر کل انتقال دهید و تراز آزمایشی مؤسسه را در پایان بهمن ماه ۸۹ تهیه کنید (دفتر کل حساب صندوق را به صورت فرم رسمی و بقیه را به شکل T تنظیم نمایید).

۳ـ خانم شکوفه در آذر ماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه شکوفه را تأسیس کرد. رویدادهای زیر طی آذر ماه در مؤسسه اتفاق افتاده است.

در تاریخ ۸۹/۹/۲ خانم شکوفه مبلغ ۸۲۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.

در تاریخ ۸۹/۹/۶ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۴۲۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۸۹/۹/۹ مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از مؤسسه تابان دریافت شد.

در تاریخ ۸۹/۹/۱۱ مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید خودرو پرداخت شد.

در تاریخ ۸۹/۹/۱۴ مقداری اثاثهٔ اداری به مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۸۹/۹/۱۸ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال از بدهی به مؤسسهٔ تابان پرداخت شد.

مطلوبست:

الف) ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ شکوفه

ب) انتقال ثبت‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T و تعیین مانده حساب‌های دفتر کل

ج) تنظیم تراز آزمایشی در پایان آذر ماه ۱۳۸۹ برای مؤسسهٔ شکوفه

۴ ـ آقای احمدی مؤسسه «ب» را در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۱ تأسیس نمود و به ترتیب رویدادهای زیر در آن اتفاق افتاده است.

ـ در تاریخ ۸۱/۲/۱ مبلغ ۴,۷۶۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایهٔ اولیه به صندوق مؤسسه واریز شد.

ـ در تاریخ ۸۱/۲/۸ سه دستگاه خودرو به مبلغ هرکدام ۸۰۰,۰۰۰ ریال (جمعاً ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال) خریداری و مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال آن به‌طور نقد پرداخت شد.

ـ در تاریخ ۸۱/۲/۲۱ مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به یکی از کارکنان شرکت داده شد.

ـ در تاریخ ۸۱/۲/۲۵ مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت «الف» دریافت شد.

ـ در تاریخ ۸۱/۲/۲۶ یکی از خودروها به همان مبلغ خریداری شده به فروش رسید و مبلغ ۷۶۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.

ـ در تاریخ ۸۱/۲/۲۷ یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۲,۷۸۰,۰۰۰ ریال خریداری و مبلغ ۱,۸۱۰,۰۰۰ریال آن بطور نقد پرداخت شد.

ـ در تاریخ ۸۱/۲/۲۸ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال از قرض داده شده (موضوع بند ج فوق) به صندوق شرکت واریز شد.

ـ مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال از بدهی به شرکت «الف» پرداخت شد.

ـ آقای احمدی مبلغ ۱۸,۴۰۰ ریال جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه برداشت نمود.

مطلوب است:

۱) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه

۲) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T

۳) تهیهٔ تراز آزمایشی در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۱

۵ ـ اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۲ از دفتر کل شرکت کوهسار استخراج شده است. مطلوب است محاسبه مبلغ سرمایه و تهیهٔ تراز آزمایشی در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ شرکت:

زمین ۹۲۰,۰۰۰ ریال ، حساب‌های دریافتنی ۸۰,۰۰۰ ریال ، سرمایه ؟ ریال ، وسایل نقلیه ۱۴۰,۰۰۰ ریال ، حساب‌های پرداختنی ۱۲۰,۰۰۰ ریال ، ساختمان ۲۱۰,۰۰۰ ریال ، اسناد پرداختنی ۷۰,۰۰۰ ریال ، اثاثهٔ اداری ۸۵۰,۰۰۰ ریال.

۶ ـ رویدادهای زیر را در سند حسابداری، دفتر روزنامه، دفتر کل به شکل T و دفتر معین به شکل T ثبت کنید:

الف) مؤسسهٔ ج مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال به شرکت الف، ۲۳۰,۰۰۰ ریال به شرکت ب و ۱۴۰,۰۰۰ ریال به خانم سجادی به صورت قرض پرداخت کرد.

ب) شرکت الف مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال، شرکت ب مبلغ ۱۷۰,۰۰۰ ریال و خانم سجادی مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از بدهی خود به مؤسسهٔ «ج» را پرداخت کردند.

فصل سوم

تهیه صورت‌های مالی

اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ ـ صورت‌های مالی را بشناسد و انواع آن را توضیح دهد.

۲ـ صورت سود و زیان را تنظیم کند.

۳ـ صورت سرمایه را تنظیم کند.

۴ـ صورت وضعیت مالی (ترازنامه) را تنظیم کند.

۵ ـ اصول تهیه گزارش مانده حساب‌ها در پایان دوره مالی را بداند.

۶ ـ ماهیت مانده حساب‌ها را بداند.

در فصول قبل، ضمن آشنایی با معادلهٔ اساسی حسابداری، آموختید که رویدادهای مالی چگونه بر عناصر معادلهٔ اساسی حسابداری تأثیر می گذارد. همچنین با نحوهٔ ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل آشنا شدید. به علاوه، نحوهٔ تنظیم انواع تراز آزمایشی را نیز فرا گرفتید.

همان‌طور که می‌دانید، در طی سال مالی، کلیهٔ رویدادهای مالی ابتدا در سند حسابداری و دفتر روزنامه ثبت و سپس به دفتر کل منتقل می‌شوند. از آن‌جا که اطلاعات ثبت شده در دفاتر بسیار طولانی و مفصل است، بهره‌گیری از آنها برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری مشکل و بسیار وقت‌گیر است.

لذا برای این که اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان میسر گردد، کلیهٔ اطلاعات مندرج در دفاتر، در قالب گزارش‌های نهایی، که اصطلاحاً به آنها «صورت‌های مالی» می گویند، خلاصه و طبقه‌بندی می‌شوند. طرح کلی این صورت‌های مالی به گونه‌ای است که افرادی که آشنایی کلی با دانش حسابداری دارند بتوانند از روی آنها وضعیت مالی و نتایج عملکرد مؤسسه را ارزیابی نمایند. علی‌هذا در ادامه این فصل، انواع صورت‌های مالی معرفی می‌شود و نحوهٔ تنظیم آنها تبیین می گردد.

صورت‌های مالی:

صورت‌های مالی مهم‌ترین محصول سیستم اطلاعاتی حسابداری است و تهیهٔ آن یکی از اصلی‌ترین وظایف حسابداران به‌شمار می‌رود. نتیجه و خلاصهٔ تمام عملیات حسابداری در پایان هر دوره مالی در قالب صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود.

صورت‌های مالی اساسی عبارت‌اند از:

۱ ـ صورت سود و زیان

۲ ـ صورت تغییرات سرمایه (که فقط در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی تهیه می‌شود)

۳ ـ صورت وضعیت مالی یا ترازنامه

۴ ـ صورت گردش وجوه نقد

در این کتاب فقط صورت سود و زیان، صورت حساب سرمایه و ترازنامه مورد بحث قرار می گیرد.

نتیجه وخلاصهٔ تمام عملیات حسابداری در پایان هر دوره مالی درقالب‌صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود.

ارقام مندرج در صورت‌های مالی از روی مانده حســاب‌های دفتر کل نوشــته می‌شود. بدیهی است برای سهولت در کار، ابتدا ماندهٔ تمام حساب‌های دفتر کل در تراز آزمایشی نوشته می‌شود و سپس از روی تراز آزمایشی، صورت‌های مالی به آسانی تهیه می‌شود.

صورت سود و زیان[1]

صورت ســود و زیان یکی از صورت‌های مالی مهم اســت که نتیجهٔ فعالیت‌های مالی یک واحد اقتصادی را در طی یک دورهٔ مالی نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، صورت سود و زیان بیانگر نتایج عملیات مؤسسه طی یک دوره مالی می‌باشد. برای اندازه‌گیری نتایج عملیات یک مؤسسه باید درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی با هم مقابله شوند. به گزارشی که مقابلهٔ درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی در آن صورت می‌گیرد صورت سود و زیان گفته می‌شود. صورت سود و زیان از روی تراز آزمایشی اصلاح شده[2] تهیه می‌شود. در صورت سود و زیان، ابتدا درآمدها نوشته می‌شود و سپس هزینه‌ها از آنها کسر می‌گردد. با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود (زیان) مؤسسه به‌دست می‌آید. نحوهٔ تهیهٔ صورت سود و زیان را با ارائه یک مثال توضیح می‌دهیم.



مثال۱: تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی بهار در پایان سال ۱۳۸۸ بشرح زیر در دست است:

مؤسسه خدماتی بهار
تراز آزمایشی (اصلاح شده)
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۲۲۴,۰۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۱۴۰,۰۰۰	
اسناد دریافتنی	۱۲۰,۰۰۰	
زمین	۴۰۰,۰۰۰	
وسایل نقلیه	۲۸۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی		۱۱۰,۰۰۰
اسناد پرداختنی کوتاه مدت		۸۰,۰۰۰
اسناد پرداختنی بلندمدت		۱۴۰,۰۰۰
سرمایه		۳۸۰,۰۰۰
برداشت	۲۰,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۸۷۴,۰۰۰
هزینه حقوق	۲۱۰,۰۰۰	
هزینه تعمیرات	۷۰,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۴۰,۰۰۰	
هزینه اجاره	۸۰,۰۰۰	
جمع	۱,۵۸۴,۰۰۰	۱,۵۸۴,۰۰۰

1 - Income Statement

۲ـ تراز آزمایشی اصلاح شده در فصل ۷ توضیح داده شده است.

مؤسسه خدماتی بهار
صورت سود و زیان
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

درآمد خدمات		۸۷۴,۰۰۰
کسر می‌شود هزینه‌ها:		
هزینه حقوق	۲۱۰,۰۰۰	
هزینه تعمیرات	۷۰,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۴۰,۰۰۰	
هزینه اجاره	۸۰,۰۰۰	
جمع هزینه‌ها		(۴۰۰,۰۰۰)
سود خالص		۴۷۴,۰۰۰

در بالای صورت سود و زیان به ترتیب نام مؤسسه، عنوان صورت مالی، یعنی «صورت سود و زیان» و در نهایت دورهٔ مالی مربوط به صورت سود و زیان نوشته می‌شود. در متن صورت سود و زیان نیز، ابتدا درآمدها و بعد هزینه‌ها نوشته می‌شوند. نهایتاً در پایان صورت سود و زیان سود مؤسسه، که مابه التفاوت درآمدها و هزینه‌هاست، درج می گردد. گفتنی است در استانداردهای حسابداری، ارائهٔ طبقه‌بندی مفصلی از صورت سود و زیان ارائه می‌نماید که جهت رعایت اختصار از توضیح آن در اینجا خودداری می‌شود.

به طور کلی، در صورت سود و زیان، درآمدها و هزینه‌ها درج می گردد و با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود (زیان) مؤسسه محاسبه و گزارش می‌شود. لذا صورت سود و زیان، نتایج عملیات مؤسسه را طی یک دوره مالی نشان می‌دهد. بنابراین، صورت سود و زیان به مثابهٔ فیلمی است که از عملیات مالی مؤسسه طی دوره مالی ضبط شده باشد. به همین جهت است که در بالای صورت سود و زیان نوشته می‌شود: «برای دوره مالی منتهی به ۱۳××/۱۲/۲۹».

زمانی که جمع هزینه‌های مؤسسه از جمع درآمدهای آن بیشتر باشد، نتیجهٔ عملیات مؤسسه به زیان منجر می‌شود. در این حالت، به جای درج «سود خالص» در صورت سود و زیان، باید از عبارت «زیان خالص» استفاده شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید:

مثال ۲: اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه رهیاب در پایان سال ۱۳۸۶ به دست آمده است:

درآمد ارائهٔ خدمات		۵۸۸,۰۰۰ ریال
هزینهٔ حقوق و مزایای کارکنان	۳۸۰,۰۰۰ ریال	
هزینهٔ آب و برق و تلفن	۱۱۰,۰۰۰ ریال	
هزینهٔ اجاره ساختمان		۱۲۰,۰۰۰ ریال
هزینه‌های متفرقه		۸۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسهٔ رهیاب برای سال مالی ۱۳۸۶ .

مؤسسه خدماتی رهیاب
صورت سود و زیان
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

درآمد خدمات		۵۸۸,۰۰۰
کسر می‌شود هزینه‌ها:		
هزینه حقوق و مزایای کارکنان	۳۸۰,۰۰۰	
هزینه آب و برق و تلفن	۱۱۰,۰۰۰	
هزینه اجاره ساختمان	۱۲۰,۰۰۰	
هزینه‌های متفرقه	۸۰,۰۰۰	
جمع هزینه‌ها		(۶۹۰,۰۰۰)
زیان خالص		(۱۰۲,۰۰۰)

لازم به توضیح است که صورت سود و زیان ارائه شده در این فصل، یک شکل از صورت سود و زیان بسیار ساده و طبقه‌بندی نشده می‌باشد که در مؤسسات خدماتی تهیه می‌شود.

صورت سود و زیان نتیجهٔ فعالیت‌های مالی یک واحد اقتصادی را در طی یک دورهٔ مالی نشان می‌دهد.

بدیهی است اگر جمع درآمد بیشتر از جمع هزینه‌ها باشد، سود و اگر جمع هزینه‌ها بیشتر از جمع درآمدها باشد، زیان داریم.

✓ صورت سرمایه

در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی، برای آن‌که سرمایهٔ مؤسسه در پایان دوره محاسبه شود، باید سرمایهٔ مؤسسه در ابتدای دورهٔ مالی و همچنین تغییرات سرمایه طی دورهٔ مالی در نظر گرفته شود. به این منظور، معمولاً در پایان دورهٔ مالی گزارشی به نام «صورت سرمایه» تهیه می‌شود. لذا صورت سرمایه گزارشی است که تغییرات سرمایه مؤسسه در طی دورهٔ مالی را نشان می‌دهد. به همین جهت است که در بالای صورت سرمایه نیز مانند صورت سود و زیان نوشته می‌شود: «برای دورهٔ مالی منتهی به ۱۳××/۱۲/۲۹». لازم به ذکر است که به «صورت سرمایه»، «صورت تغییرات سرمایه» نیز می‌گویند.

برای تهیه صورت سرمایه باید سود خالص دورهٔ مالی و سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه را به سرمایهٔ اول دوره اضافه کرد و برداشت صاحب مؤسسه را از آن کسر نمود تا ماندهٔ حساب سرمایه در پایان دورهٔ مالی به‌دست آید. در صورتی که عملیات مؤسسه منجر به زیان شده باشد در صورت سرمایه باید، سرمایه‌گذاری مجدد صاحب مؤسسه به سرمایه اول دوره اضافه شود.

اکنون با توجه به اطلاعات ارائه شده در مثال ۱، صورت سرمایهٔ مؤسسهٔ خدماتی بهار برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸ به‌صورت زیر است (فرض کنید که ماندهٔ حساب سرمایهٔ مؤسسه خدماتی بهار در ابتدای سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال بوده و مالک طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال سرمایه گذاری مجدد در مؤسسه داشته است).

مؤسسه خدماتی بهار
صورت سرمایه
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

شرح	مبلغ
سرمایهٔ مؤسسه در ابتدای سال	۳۰۰,۰۰۰
اضافه می‌شود: سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه	۸۰,۰۰۰
اضافه می‌شود: سود خالص سال	۴۷۴,۰۰۰
کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه	(۲۰,۰۰۰)
سرمایهٔ مؤسسه در پایان سال	۸۳۴,۰۰۰

دقت کنید که مبلغ سود خالص سال ۱۳۸۸ که در صورت سرمایه درج گردیده، از صورت سود و زیان مؤسسه استخراج شده است.

زمانی که عملیات مؤسسه طی دوره مالی به زیان منجر شود، باید در صورت حساب سرمایه، زیان خالص از سرمایهٔ اول دوره کسر گردد. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمائید:

مثال۳: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه سبلان در سال ۱۳۸۶ در دست است:

شرح	مبلغ
سرمایهٔ مؤسسه در ابتدای سال	۸۱۰,۰۰۰ ریال
سرمایه‌گذاری مجدد طی سال	۱۷۰,۰۰۰ ریال
برداشت مالک طی سال	۱۲۰,۰۰۰ ریال
زیان خالص طی سال	۱۶۰,۰۰۰ ریال

صورت سرمایهٔ مؤسسهٔ سبلان برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶ را تهیه نمائید.

مؤسسه سبلان
صورت سرمایه
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

مانده حساب سرمایه مؤسسه در ابتدای سال	۸۱۰,۰۰۰
اضافه می‌شود: سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه	۱۷۰,۰۰۰
کسر می‌شود: زیان خالص سال	(۱۶۰,۰۰۰)
کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه	(۱۲۰,۰۰۰)
مانده حساب سرمایه مؤسسه در پایان سال	۷۰۰,۰۰۰

صورت حساب سرمایه گزارشی است که تغییرات سرمایهٔ مؤسسه را در طی دورهٔ مالی نشان می‌دهد.
صورت حساب سرمایه فقط در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی تهیه می‌شود.

ترازنامه (صورت وضعیت مالی)[1]

ترازنامه گزارشی است که اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی، تعهدات اقتصادی و حق مالی صاحب سرمایه را از طریق گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه واحد تجاری در یک زمان مشخص فراهم می کند. ترازنامه شکل بسط داده شده معادله اساسی حسابداری است. از آنجا که ترازنامه معرف وضعیت مالی واحد تجاری در یک مقطع زمانی معین است، آن را «صورت وضعیت مالی» نیز می‌نامند.

ترازنامه به همراه سایر صورتهای مالی اساسی در پایان دوره ی مالی تهیه می‌شود و همان‌طوری که قبلاً نیز اشاره شد، مربوط به یک مقطع زمانی معین است. لذا ترازنامه برای یک مقطع زمانی مشخص ، مثلاً ۱۳××/۱۲/۲۹ ، تاریخ گذاری می‌شود. به عبارت دیگر، ترازنامه با گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایهٔ مؤسسه در پایان دوره مالی، «وضعیت مالی» مؤسسه را در یک تاریخ مشخص منعکس می‌نماید. ترازنامه مربوط به یک لحظهٔ خاص (پایان دورهٔ مالی) بوده و به مثابه عکسی است که در پایان دوره مالی از وضعیت مالی مؤسسه (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) گرفته شده و به همین جهت است که ترازنامه را برای یک تاریخ مشخص، مثلاً ۱۳۸۹/۱۲/۲۹، می‌نویسند. ترازنامه از روی تراز آزمایشی اختتامی تهیه می‌شود.[2]

اقلام ترازنامه غالباً بر اساس ویژگی‌های مشترک آنها طبقه‌بندی می‌شوند. در ترازنامه، عموماً دارایی‌ها به ترتیب سرعت تبدیل شدن به وجه نقد و بدهی‌ها براساس زمان سررسید، طبقه بندی و گزارش می‌شوند. بنابراین دارایی‌هایی که زودتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند ابتدا نوشته می‌شوند و پس از آن دارایی‌های دیگری که دیرتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند گزارش می گردند. همچنین بدهی‌هایی که موعد سررسید آنها زودتر است اول نوشته می‌شوند و بعد از آنها بدهی‌هایی که سررسیدشان دیرتر است آورده می‌شوند.

ترازنامه گزارشی است که اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی، تعهدات اقتصادی و حق مالی صاحب سرمایه را از طریق گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایهٔ واحد تجاری در یک تاریخ معین نشان می‌دهد.

ترازنامه به اشکال مختلفی ارائه می‌شود. یکی از اشکال رایج «شکل افقی» یا «شکل حساب T » است. با توجه به تراز آزمایشی مؤسسهٔ خدماتی بهار، که در مثال ۱ ارائه گردید، ترازنامه مؤسسه بهار در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت صفحه بعد است:

1 - Balance Sheet

۲ـ تراز آزمایشی اختتامی در فصل ۸ توضیح داده شده است.

مؤسسه خدماتی بهار
ترازنامه
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

دارایی‌ها:		بدهی‌ها:	
صندوق	۲۲۴,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی	۱۱۰,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	۱۴۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی کوتاه مدت	۸۰,۰۰۰
اسناد دریافتنی	۱۲۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی بلندمدت	۱۴۰,۰۰۰
زمین	۴۰۰,۰۰۰	جمع بدهی‌ها	۳۳۰,۰۰۰
وسایل نقلیه	۲۸۰,۰۰۰	**سرمایه**	۸۳۴,۰۰۰
		جمع بدهی‌ها و سرمایه	۱,۱۶۴,۰۰۰
جمع دارایی‌ها	۱,۱۶۴,۰۰۰		

دقت کنید که مبلغ سرمایه که در ترازنامه درج گردیده، از صورت حساب سرمایه مؤسسه استخراج شده است.

تهیهٔ گزارش از مانده حساب‌ها در پایان دورهٔ مالی

از آنجا که رویدادهای مالی به ترتیب وقوع و به طور جداگانه در دفاتر روزنامه و کل ثبت می‌شوند، اطلاعات مندرج در این دفاتر بسیار مفصل و جزیی است، به نحوی که بهره‌گیری از آن برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری میسر نیست. لذا همان‌طور که ملاحظه نمودید، در پایان سال مالی، ماندهٔ حساب‌ها در قالب صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری طبقه‌بندی و گزارش می‌شود. در صورت سود و زیان، درآمدها و هزینه‌ها درج می‌گردد و با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود مؤسسه یا (زیان) محاسبه و گزارش می‌شود. لذا صورت سود و زیان، نتایج عملیات مؤسسه را طی یک دورهٔ مالی نشان می‌دهد.

ترازنامه نیز با گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایهٔ مؤسسه در پایان دوره مالی، وضعیت مالی مؤسسه را منعکس می‌نماید. درواقع، صورت سود و زیان به مثابهٔ فیلمی است که از عملیات مالی مؤسسه طی دورهٔ مالی ضبط شده باشد، در حالی‌که ترازنامه به لحظهٔ خاصی (پایان دورهٔ مالی) مربوط می‌شود و به مثابهٔ عکسی است که در پایان دورهٔ مالی از وضعیت مالی مؤسسه (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) گرفته شده باشد.

ماهیت ماندهٔ حساب‌ها

حساب‌های هر مؤسسه را می‌توان به دو گروه کلی طبقه بندی کرد. یک گروه حساب‌های سود و زیانی هستند که شامل درآمدها و هزینه‌های مؤسسه می‌باشد. ماندهٔ حساب درآمد در پایان دوره شامل تمامی درآمدهایی است که مؤسسه طی دوره تحصیل کرده است. مانده حساب هزینه نیز در پایان دوره شامل کلیهٔ هزینه‌هایی است که طی دوره به مؤسسه تحمیل شده است. حساب درآمد دارای ماهیت بستانکار و هزینه‌ها دارای ماهیت بدهکار است.

گروه دیگر حساب‌ها، حساب‌های ترازنامه‌ای است. حساب‌های ترازنامه‌ای شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه است. دارایی‌ها همواره دارای ماندهٔ بدهکار و بدهی‌ها و سرمایه دارای مانده بستانکار هستند.



پرسش

۱ـ صورتهای مالی چیست؟ انواع آن را نیزبنویسید.
۲ـ صورت سود و زیان به چه منظور تهیه می‌شود؟
۳ـ صورت سود و زیان از روی کدام‌یک از مدارک حسابداری تهیه می‌شود؟
۴ـ صورت سرمایه به چه منظور تهیه می‌شود؟
۵ـ ترازنامه چیست و از روی کدام یک از ترازهای آزمایشی تهیه می‌شود؟
۶ـ در ترازنامه عموماً دارایی‌ها به چه ترتیبی گزارش می‌شوند؟
۷ـ ترتیب نوشتن بدهی‌ها در ترازنامه به چه صورتی است؟
۸ـ در سمت راست ترازنامه، که به شکل T تهیه می‌شود، چه حساب‌هائی آورده می‌شود؟
۹ـ در سمت چپ ترازنامه چه حساب‌هایی آورده می‌شود؟
۱۰ـ ترازنامه چه شباهتی با معادلهٔ اساسی حسابداری دارد؟



تمرین

۱ـ اطلاعات زیر در مورد مؤسسهٔ خدماتی ندا برای سال ۱۳۸۷ در دست است:

درآمد ارائه خدمات	۱,۲۸۰,۰۰۰
هزینهٔ حقوق	۴۲۰,۰۰۰
هزینهٔ ایاب و ذهاب	۷۰,۰۰۰
هزینهٔ تعمیرات	۹۰,۰۰۰
هزینهٔ آب و برق و سوخت	۱۸۰,۰۰۰

مطلوب است تهیهٔ صورت سود و زیان مؤسسهٔ خدماتی ندا برای سال مالی ۱۳۸۷.

۲ـ جمع هزینه‌های مؤسسهٔ تابان در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۷۸۰,۰۰۰ ریال و سود خالص آن در سال مذکور ۲۲۰,۰۰۰ ریال بوده است. درآمد مؤسسهٔ تابان در سال ۱۳۸۸ را محاسبه کنید.

۳ـ اطلاعات زیر در مورد مؤسسهٔ خدماتی صبا برای سال ۱۳۸۸ در دست است:

سرمایه مؤسسه در ابتدای سال	۱,۸۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری مجدد در خرداد ماه	۳۲۰,۰۰۰
برداشت مالک در دی ماه	۶۰,۰۰۰
سود خالص سال ۱۳۸۸	۷۲۰,۰۰۰

مطلوبست تهیه صورت سرمایهٔ مؤسسه خدماتی صبا برای سال مالی ۱۳۸۸.

۴ـ سرمایه مؤسسهٔ شیدا در ابتدای سال ۱۳۸۶ مبلغ ۶۷۰,۰۰۰ ریال و در پایان سال مذکور ۸۴۰,۰۰۰ ریال بوده است. سرمایه گذاری مجدد مالک مؤسسه در سال ۱۳۸۶ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال و برداشت مالک طی سال مذکور ۹۰,۰۰۰ ریال بوده است. سود خالص مؤسسه شیدا در سال ۱۳۸۶ چه‌قدر است؟

۵ـ جمع هزینه‌های مؤسسهٔ مهتاب در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۶۲۰,۰۰۰ ریال است. سرمایهٔ مؤسسه در پایان دوره نسبت به سرمایه اول دوره در سال مذکور ۲۲۰,۰۰۰ ریال افزایش داشته است. در صورتیکه سرمایه گذاری مجدد مالک طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۷۴,۰۰۰ ریال باشد و مالک هیچ گونه برداشتی طی سال مذکور نداشته، درآمد مؤسسه در سال ۱۳۸۸ را محاسبه کنید.

۶ـ اطلاعات زیر در مورد مؤسسهٔ سبحان در پایان سال مالی ۱۳۸۷ در دست است:

وجوه نقد	۱۷۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های دریافتنی	۱۲۰,۰۰۰ ریال
اسناد دریافتنی	۸۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های پرداختنی	۹۰,۰۰۰ ریال

اسناد پرداختنی	۸۰,۰۰۰ ریال
وسایل نقلیه	۲۳۰,۰۰۰ ریال
اثاثهٔ اداری	۱۶۰,۰۰۰ ریال
سرمایه	۵۹۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه ترازنامهٔ مؤسسه سبحان در پایان سال مالی ۱۳۸۷.

۷ـ جمع دارایی‌های مؤسسه شهاب در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱,۴۶۰,۰۰۰ ریال و سرمایه آن مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است. مجموع بدهی‌های مؤسسه در پایان سال مذکور چه‌قدر است؟

۸ـ اطلاعات زیر در مورد مؤسسهٔ سپهر در پایان سال مالی ۱۳۸۷ در دست است:

وجوه نقد	۱۲۸,۰۰۰ ریال
حساب‌های دریافتنی	۸۴۰,۰۰۰ ریال
اسناد دریافتنی	۶۰۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های پرداختنی	۵۷۰,۰۰۰ ریال
اسناد پرداختنی	۳۰۰,۰۰۰ ریال
اثاثهٔ اداری	۲۶۰,۰۰۰ ریال
سرمایه	؟

مطلوب است محاسبهٔ سرمایه و تهیه ترازنامه مؤسسهٔ سپهر در پایان سال مالی ۱۳۸۷.



مسائل

۱ ـ اطلاعات زیر از ماندهٔ حساب‌های دفتر کل مؤسسه عدالت در پایان سال ۱۳۸۶ استخراج شده است:

درآمد ارائه خدمات	۹۷۰,۰۰۰ ریال
درآمد اجاره	۲۴۰,۰۰۰ ریال
هزینهٔ حقوق	۴۸۰,۰۰۰ ریال
هزینهٔ آب و برق	۲۶۰,۰۰۰ ریال
هزینهٔ تلفن	۱۸۰,۰۰۰ ریال
هزینه‌های متفرقه	۴۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیهٔ صورت سود و زیان مؤسسهٔ عدالت برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶.

۲ ـ اطلاعات زیر در مورد مؤسسه خدماتی حمیدی در دست است:

ماندهٔ حساب سرمایهٔ مؤسسه در ابتدای سال ۱۳۸۸	۸,۵۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه در اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۸	۱,۵۰۰,۰۰۰
برداشت صاحب مؤسسه در مهر ماه سال ۱۳۸۸	۸۰۰,۰۰۰
برداشت صاحب مؤسسه در دی ماه سال ۱۳۸۸	۲۵۰,۰۰۰
سود خالص سال ۱۳۸۸	۳,۲۰۰,۰۰۰

با توجه به اطلاعات فوق، صورت حساب سرمایهٔ مؤسسهٔ حمیدی برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸ را تنظیم کنید.

۳ـ با توجه به اطلاعات زیر که در پایان سال ۱۳۸۶ از دفاتر مؤسسهٔ تابان استخراج گردیده است، ترازنامهٔ مؤسسهٔ تابان در پایان سال ۱۳۸۶ را تهیه نمایید:

مؤسسهٔ تابان
تراز آزمایشی
در تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
صندوق	۲۴۸,۰۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۳۷۲,۰۰۰	
اسناد دریافتنی	۲۱۰,۰۰۰	
اثاثهٔ اداری	۲۴۶,۰۰۰	
وسایل نقلیه	۳۳۴,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی		۳۲۶,۰۰۰
اسناد پرداختنی		۱۴۷,۰۰۰
سرمایه		۹۳۷,۰۰۰
جمع	۱,۴۱۰,۰۰۰	۱,۴۱۰,۰۰۰

۴ـ تراز آزمایشی مؤسسه خاوران در پایان سال ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

مؤسسهٔ خاوران
تراز آزمایشی (اصلاح شده)
در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
وجوه نقد	۴۲۰,۰۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۳۴۰,۰۰۰	
اسناد دریافتنی	۲۳۰,۰۰۰	
اثاثه اداری	۳۲۰,۰۰۰	
وسایل نقلیه	۲۷۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی		۳۱۰,۰۰۰
اسناد پرداختنی کوتاه مدت		۱۴۰,۰۰۰
اسناد پرداختنی بلندمدت		۲۰۰,۰۰۰
سرمایه		۴۷۰,۰۰۰
برداشت	۶۰,۰۰۰	
درآمد ارائهٔ خدمات		۹۹۸,۰۰۰
هزینهٔ حقوق	۲۶۰,۰۰۰	
هزینهٔ تعمیرات	۱۱۰,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۶۰,۰۰۰	
هزینه اجاره	۴۸,۰۰۰	
جمع	۲,۱۱۸,۰۰۰	۲,۱۱۸,۰۰۰

مطلوب است تهیهٔ صورت سود و زیان مؤسسهٔ خاوران برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۷.

۵ـ با توجه به اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که سرمایه‌گذاری مجدد مالک طی سال ۱۳۸۷ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال بوده باشد، صورت حساب سرمایه مؤسسهٔ خاوران برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۷ را تهیه نمائید.

۶ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۴ و ۵، ترازنامهٔ مؤسسه خاوران در پایان اسفند ماه ۱۳۸۷ را تهیه نمائید.

۷ـ تراز آزمایشی مؤسسه شکوفه در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

مؤسسهٔ شکوفه
تراز آزمایشی (اصلاح شده)
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
وجوه نقد	۳۷۴,۰۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۱۹۵,۰۰۰	
اسناد دریافتنی	۲۴۶,۰۰۰	
اثاثهٔ اداری	۱۸۷,۰۰۰	
زمین	۴۱۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی		۳۶۴,۰۰۰
اسناد پرداختنی		۲۳۰,۰۰۰
سرمایه		۷۲۰,۰۰۰
برداشت	۷۰,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۸۸۰,۰۰۰
هزینهٔ حقوق	۴۰۸,۰۰۰	
هزینهٔ آب و برق	۷۲,۰۰۰	
هزینهٔ اجاره	۱۴۰,۰۰۰	
هزینه‌های متفرقه	۹۲,۰۰۰	
جمع	۲,۱۹۴,۰۰۰	۲,۱۹۴,۰۰۰

مطلوب است:

الف) تهیهٔ صورت سود و زیان مؤسسهٔ شکوفه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸

ب) تهیهٔ صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸ ، با این فرض که هیچگونه سرمایه گذاری مجدد طی دوره انجام نشده باشد.

ج) تهیهٔ ترازنامه مؤسسهٔ شکوفه در پایان سال ۱۳۸۸

۸ ـ تراز آزمایشی مؤسسهٔ شفق در پایان سال ۱۳۸۶ به صورت زیر می‌باشد:

مؤسسهٔ شفق

تراز آزمایشی (اصلاح شده)

در تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
صندوق	۲۹۸,۰۰۰	
حساب‌هاو اسناد دریافتنی	۳۷۶,۰۰۰	
اثاثه اداری	۱۸۲,۰۰۰	
وسایل نقلیه	۲۲۲,۰۰۰	
حساب‌ها و اسناد پرداختنی		۴۲۶,۰۰۰
سرمایه		۷۷۰,۰۰۰
برداشت	۳۷,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۴۸۷,۰۰۰
هزینهٔ حقوق	۲۴۷,۰۰۰	
هزینهٔ آب و برق	۷۲,۰۰۰	
هزینهٔ تلفن	۶۷,۰۰۰	
هزینه‌های اجاره	۱۸۲,۰۰۰	
جمع	۱,۶۸۳,۰۰۰	۱,۶۸۳,۰۰۰

مطلوب است:

الف) تهیهٔ صورت سود و زیان مؤسسهٔ شفق برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶

ب) تهیهٔ صورت سرمایه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶، با این فرض که طی سال ۱۳۸۶ مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال سرمایه گذاری مجدد انجام شده باشد.

ج) تهیهٔ ترازنامه مؤسسهٔ شفق در پایان سال ۱۳۸۶

۹ ـ آقای احمدی در ابتدای آذر ماه سال ۱۳۸۹ مؤسسهٔ احمدی را تأسیس نمود. رویدادهای موجود در صفحهٔ بعد طی سال مذکور در این مؤسسه اتفاق افتاده است:

درتاریخ ۱۳۸۹/۹/۱ آقای احمدی مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایهٔ اولیهٔ مؤسسه به صورت نقد به صندوق مؤسسه واریز نمود.

درتاریخ ۱۳۸۹/۹/۲۴ مبلغ ۲۴,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف و ۹,۰۰۰ ریال از شرکت ج دریافت شد.

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۰/۲ مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد.

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۰/۳ مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲ آقای احسانی مبلغ ۳۴,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری اثاثهٔ اداری به مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۴ مبلغ ۲۱,۰۰۰ ریال اثاثهٔ اداری به صورت نسیه خریداری شد.

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۱ یک دستگاه خودرو بمبلغ ۱۰۴,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۸ مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال از قرض دریافت شده از شرکت الف پرداخت شد.

مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه

ب) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T

ج) ثبت رویدادهای ۱۳۸۹/۹/۲۴ و ۱۳۸۹/۱۲/۲۸ در دفتر معین حساب‌های پرداختنی

د) تهیهٔ تراز آزمایشی در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

هـ) تهیهٔ ترازنامه در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

۱۰ ـ اطلاعات زیر از مؤسسهٔ سحاب در سال ۱۳۸۹ در دست است:

درتاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۵، واریز ۴۲۶,۰۰۰ ریال به صندوق مؤسسه بابت سرمایه اولیه

درتاریخ ۱۳۸۹/۵/۲، پرداخت ۱۲,۰۰۰ ریال قرض به شرکت نگین

درتاریخ ۱۳۸۹/۶/۱، دریافت ۱۷,۴۰۰ ریال قرض از مؤسسهٔ پیام

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲، خرید مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۹۸,۰۰۰ ریال که ۶۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد و مقرر شد که بقیه آن ظرف ۲ ماه آینده پرداخت شود.

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۳، خرید دو دستگاه خودرو، هر کدام به مبلغ ۸۴,۰۰۰ ریال به صورت نقد.

درتاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۷، پرداخت ۱۴,۰۰۰ ریال از بدهی به مؤسسه پیام.

مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه

ب) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T

ج) تهیهٔ تراز آزمایشی در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

د) تهیهٔ ترازنامه در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

مطالعه آزاد

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، در ترازنامه عموماً دارایی‌ها به ترتیب سرعت تبدیل شدن به وجه نقد و بدهیها براساس زمان سررسید طبقه بندی و گزارش می‌شوند. بنابراین دارایی‌هایی که زودتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند ابتدا نوشته می‌شوند و پس از آن دارایی‌های دیگر که دیرتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند، گزارش می گردند. همچنین بدهیهائی که موعد سررسید آنها زودتر است اول نوشته می‌شوند و بعد از آنها بدهی‌هایی که سررسیدشان دیرتر است آورده می‌شوند. لذا براساس استانداردهای حسابداری، ترازنامه باید به شکل «طبقه بندی شده» تنظیم شود. در ترازنامه طبقه بندی شده، دارایی‌ها به دو دسته دارایی‌های جاری و دارایی‌های غیرجاری یا بلندمدت طبقه بندی می‌شوند. بدهی‌های مؤسسه نیز به دو دسته بدهی‌های جاری و بدهی‌های بلند مدت طبقه بندی می‌شوند. در زیر یک نمونه ترازنامه طبقه بندی شده ارائه شده است.

شرکت ...
ترازنامه
در تاریخ ۱۳××/۱۲/۲۹

دارایی‌ها			بدهی‌ها و سرمایه		
دارایی‌های جاری:			**بدهی‌های جاری:**		
وجه نقد	×××		حساب‌های پرداختنی	×××	
حساب‌های دریافتنی	×××		اسناد پرداختنی کوتاه مدت	×××	
اسناد دریافتنی کوتاه مدت	×××		جمع بدهیهای جاری		×××
جمع دارایی‌های جاری		×××	**بدهی‌های بلند مدت:**		
دارایی‌های غیر جاری:			اسناد پرداختنی بلند مدت	×××	
زمین	×××		جمع بدهی‌ها		×××
ساختمان	×××				
وسایل نقلیه	×××		**سرمایه**		×××
جمع دارایی‌های غیر جاری		×××			
جمع کل دارایی‌ها		×××	**جمع بدهی‌ها و سرمایه**		×××

استاندارد حسابداری شمارهٔ ۱ـــ نحوهٔ ارائه صورتهای مالی
شرکت سهامی عام نمونه
ترازنامه
در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۲×۱۳

دارایی‌ها	یادداشت	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۱/۱۲/۲۹
		میلیون ریال	میلیون ریال
دارایی‌های جاری:			
موجودی نقد		....	....
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت		....	....
حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری		....	....
سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی		....	....
موجودی مواد و کالا		....	....
سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها		....	....
دارایی‌های جاری نگهداری شده برای		....	....
فروش		....	....
جمع دارایی‌های جاری		....	....
دارایی‌های غیرجاری:			
دارایی‌های ثابت مشهود		....	....
دارایی‌های نامشهود		....	....
سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت		....	....
سایر دارایی‌ها		....	....
جمع دارایی‌های غیرجاری		....	....
جمع دارایی‌ها		....	....

بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام	یادداشت	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۱/۱۲/۲۹
		میلیون ریال	میلیون ریال
بدهی‌های جاری:			
حساب‌ها و اسناد پرداختنی تجاری		....	....
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی		....	....
پیش دریافت‌ها		....	....
ذخیره مالیات		....	....
سود سهام پرداختنی		....	....
تسهیلات مالی دریافتنی		....	....
		....	....
بدهی‌های مرتبط بـا دارایی‌های غیرجاری			
نگهداری شده برای فروش		....	....
جمع بدهی‌های جاری		....	....
بدهی‌های غیرجاری:			
حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت		....	....
تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت		....	....
		....	....
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		....	....
جمع بدهی‌های غیرجاری		....	....
حقوق صاحبان سهام:			
سرمایه (×× سـهم ××× ریالی تمام پرداخت		....	....
شده)		....	....
اندوخته قانونی		....	....
سایر اندوخته‌ها		....	....
سود (زیان) انباشته		....	....
جمع حقوق صاحبان سهام		....	....
جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام		....	....

یادداشت‌های توضیحی ... تا ... مندرج در صفحات ... تا ... جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

استاندارد حسابداری شمارهٔ ۱ـــ نحوهٔ ارائه صورتهای مالی

شرکت سهامی عام نمونه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۲×۱۳

	یادداشت	سال ۲×۱۳		سال ۱×۱۳
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
فروش خالص / درآمد حاصل از ارائه خدمات			....	....
کسر می‌شود:				
بهای تمام شده کالای فروش رفته / خدمات ارائه شده			(............)	(............)
سود (زیان) ناخالص			....	....
کسر می‌شود:				
هزینه‌های فروش، اداری و عمومی		(............)		(............)
خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی		....		....
			(............)	(............)
سود (زیان) عملیاتی			....	....
اضافه (کسر) می‌شود:				
هزینه‌های مالی		(............)		(............)
خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی		....		....
			....	....
سود (زیان) عملیات در حال تداوم قبل از مالیات			....	....
مالیات بردرآمد			(............)	(............)
سود (زیان) عملیات در حال تداوم			....	....
سود (زیان) عملیات متوقف شده قبل از مالیات		....		....
اثر مالیاتی		(............)		(............)
			....	....
سود خالص			....	....

گردش حساب سود (زیان) انباشته

سود خالص (زیان)		....	....
سود (زیان) انباشته در ابتدای سال	....		....
تعدیلات سنواتی	....		....
سود (زیان) انباشته در ابتدای سال ـ تعدیل شده		....	....
سود قابل تخصیص		....	....
تخصیص سود:			
اندوخته قانونی	(............)		(............)
سایر اندوخته‌ها	(............)		(............)
سود سهام پرداختنی	(............)		(............)
		(............)	(............)
سود (زیان) انباشته در پایان سال		....	....

از آنجا که اجزای سود و زیان جامع محدود به سود (زیان) سال و تعدیلات سنواتی است، صورت سود و زیان جامع ارائه نشده است.

یادداشت‌های توضیحی ... تا .. مندرج در صفحات ... تا ...، جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

با توجه به تراز آزمایشی مؤسسهٔ خدماتی بهار، که در فصل ۳ ارائه گردید، ترازنامهٔ طبقه‌بندی شده مؤسسهٔ بهار در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد.

مؤسسهٔ خدماتی بهار

ترازنامه

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

دارایی‌های جاری:			**بدهی‌های جاری:**		
وجه نقد	۲۲۴,۰۰۰		حساب‌های پرداختنی	۱۱۰,۰۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۱۴۰,۰۰۰		اسناد پرداختنی کوتاه مدت	۸۰,۰۰۰	
اسناد دریافتنی کوتاه مدت	۱۲۰,۰۰۰		جمع بدهیهای جاری		۱۹۰,۰۰۰
جمع دارایی‌های جاری		۴۸۴,۰۰۰	**بدهی‌های بلند مدت:**		
			اسناد پرداختنی بلند مدت		۱۴۰,۰۰۰
			جمع بدهی‌ها		۳۳۰,۰۰۰
دارایی‌های غیر جاری:					
زمین	۴۰۰,۰۰۰				
وسایل نقلیه	۲۸۰,۰۰۰				
جمع دارایی‌های غیر جاری		۶۸۰,۰۰۰	**سرمایه**		۸۳۴,۰۰۰
			جمع‌بدهی‌هاوسرمایه		۱,۱۶۴,۰۰۰
جمع کل دارایی‌ها		۱,۱۶۴,۰۰۰			

اکنون هریک از طبقات اقلام منعکس در ترازنامه تشریح می‌شود.

دارایی‌های جاری

دارایی‌های جاری عبارت است از موجودی نقد و سایر دارایی‌هایی که به طور معقول انتظار می‌رود ظرف یک سال، به وجه نقد تبدیل شود، به فروش رود یا به مصرف برسد. موجودی نقد، سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت، حساب‌های دریافتنی، اسناد دریافتنی کوتاه مدت، موجودی‌های کالا و پیش پرداختها نمونه‌هایی از اقلام دارایی‌های جاری هستند. اقلام دارایی‌های جاری معمولاً به ترتیب کاهش نقدینگی در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شوند.

دارایی‌های غیر جاری

دارایی‌های غیر جاری به اقلامی از دارایی گفته می‌شود که مؤسسه قصد نگهداری و استفادهٔ از آنها را برای سال‌های متمادی دارد، مانند زمین، ساختمان، اثاثهٔ اداری، وسایل نقلیه و اسناد دریافتنی بلندمدت. دارایی‌های غیر جاری را دارایی‌های ثابت یا بلندمدت نیز می‌گویند. دارایی‌هایی که در یک مؤسسه جاری تلقی می‌شوند ممکن است در مؤسسهٔ دیگری جزء دارایی‌های غیر جاری طبقه بندی گردند. مثلاً یک خودرو سواری در یک شرکت تولید سیمان جزء دارایی‌های غیر جاری و در یک شرکت تولید خودرو به مثابهٔ محصول آن، جزء دارایی‌های جاری طبقه بندی می‌شود.

بدهی‌های جاری

بدهی‌های جاری تعهداتی هستند که انتظار می‌رود حد اکثر طی یک سال آتی از محل دارایی‌های جاری یا ایجاد بدهی جاری دیگر تسویه یا بازپرداخت شوند. بدهی‌های جاری معمولاً به ترتیبی که تسویه خواهند شد در ترازنامه طبقه بندی می‌شوند. حساب‌های پرداختنی، اسناد پرداختنی کوتاه مدت، پیش دریافت‌ها و مالیات پرداختنی نمونه‌هایی از بدهی‌های جاری هستند.

بدهی‌های بلند مدت

بدهی‌های بلند مدت تعهداتی هستند که انتظار نمی رود طی یک سال از محل دارایی‌های جاری یا ایجاد بدهی جاری دیگر تسویه یا بازپرداخت شوند. اوراق قرضه پرداختنی و اسناد پرداختنی بلند مدت نمونه‌هائی از بدهی‌های بلند مدت هستند.

فصل چهارم

عملیات حسابداری در مؤسسات بازرگانی

اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ ـ ثبت رویدادهای مالی در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
۲ ـ ثبت خرید و فروش کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
۳ ـ انواع تخفیفات خرید و فروش را بشناسد.
۴ـ نحوه محاسبه و ثبت انواع تخفیفات خرید و فروش را در دفاتر حسابداری انجام دهد.
۵ ـ انواع برگشت کالا را بشناسد.
۶ـ نحوه ثبت انواع برگشت کالا را در دفاتر حسابداری انجام دهد.
۷ ـ روش‌های ثبت و نگه‌داری و کنترل موجودی‌های کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
۸ ـ اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه را انجام دهد.
۹ ـ نحوهٔ تنظیم گزارش‌های مالی مربوط به خرید و فروش کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.

در فصول قبل با انجام عملیات مالی در مؤسسات خدماتی آشنا شدید. در این فصل، نحوهٔ ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی در مؤسسات بازرگانی تشریح می‌شود. همانطور که در فصل اول این کتاب بیان گردید، مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به منظور کسب سود به خرید و فروش کالا اشتغال دارند. به طور معمول، در مؤسسات بازرگانی به کالای مورد مبادله تغییر شکل داده نمی‌شود، به همین جهت، عملیات حسابداری آنها با مؤسسات خدماتی و تولیدی متفاوت است. در این فصل عملیات حسابداری خرید و فروش و انواع تخفیفات و برگشت کالا مورد بررسی قرار می گیرد. در پایان نیز اصول و روش‌های نگهداری و ارزیابی موجودی کالا مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت.

روش‌های نگه‌داری و کنترل موجودی کالا

برای ثبت عملیات مالی مربوط به موجودی‌های کالا دو سیستم ثبت حسابداری وجود دارد.
الف) روش (سیستم) ثبت دائمی
ب) روش (سیستم) ثبت ادواری
در زیر هرکدام از این سیستم‌ها تشریح می گردد.

روش ثبت دائمی موجودی کالا

در روش ثبت دائمی، کالاهای خریداری شده در طول دورهٔ مالی به حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگامی که کالایی فروخته شد، بهای تمام شده آن از حساب موجودی کالا خارج می گردد. به عبارت دیگر در سیستم ثبت دائمی، هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، علاوه بر ثبت مربوط به فروش یک ثبت دیگر نیز بابت کاهش موجودی در دفاتر ثبت می گردد. به این ترتیب که حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب

موجودی کالا بســتانکار می‌شود. لذا در هر زمان ماندهٔ حســاب موجودی کالا در دفاتر، میزان موجودی‌های کالای مؤسسه را نشان می‌دهد.

به همین ســبب اســت که در این سیســتم میزان موجودی کالا و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته در هر لحظه از سال از روی دفاتر قابل تعیین است. با وجود این در صورت استفاده از این سیستم در پایان هر سال مالی مقدار موجودی کالای پایان دوره نیز شمارش می‌شود تا از ثبت‌های حسابداری طی دوره اطمینان حاصل گردد. نحوه ثبت حسابداری مطابق با سیستم ثبت دائمی را در دروس بعدی خواهید آموخت. در ادامهٔ این فصل، نحوهٔ تعیین بهای (قیمت) تمام شــدهٔ موجودی‌های کالای پایان دوره و کالای فروش رفته بر اســاس روش‌های مختلف (در صورت اســتفاده از سیستم ثبت ادواری موجودی‌های کالا) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در سیســـتم ثبت دائمی، هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود. در این سیستم، هنگام فروش کالا، علاوه بر ثبت مربوط به فروش، حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می‌شود.

روش ثبت ادواری موجودی کالا

در سیســتم ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا، حســاب خرید بدهکار می‌شــود و هنگام فروش کالا، کاهش موجودی در دفاتر ثبت نمی گردد. لذا در این سیســتم تعیین مقدار موجودی کالا طی ســال از روی دفاتر امکان پذیر نمی‌باشد بلکه هر موقع که لازم باشــد مقدار موجودی کالا و بهای تمام شــدهٔ کالای فروش رفته تعیین شــود، باید ابتدا مقدار موجودی کالای پایان دوره تعیین شود ، سپس مبلغ موجودی کالای پایان دوره از مجموع موجودی کالای اول دوره و خریدهای دوره کســر گردد تا بهای تمام شــدهٔ کالای فروش رفته مشخص گردد. موجودی کالا در پایان هر دوره مالی، بطور طبیعی موجودی کالای ابتدای دورهٔ بعد است.

ثبت‌های حسابداری را که تا کنون در این فصل در مورد رویدادهای مالی مربوط به خرید و فروش کالا بیان گردیده است با روش ادواری موجودی کالاســت. نحوهٔ ثبت رویدادهای مالی مربوط به خرید و فروش کالا با روش دائمی در ســایر دروس حسابداری مورد بحث قرار خواهد گرفت.

در سیستم ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا، حساب خرید بدهکار می‌شود و هنـــگام فروش کالا، کاهش موجودی در دفاتر ثبت نمی‌گردد. لذا در این سیســـتم تعیین مقدار موجودی کالا طی سال از روی دفاتر امکان پذیر نیست.

حساب خرید

حســاب خرید حســابی اســت که در روش ادواری موجودی کالا برای ثبت کالاهای خریداری شــده مورد اســتفاده قرار می‌گیرد. لازم به تأکید اســت که در حســاب خرید، فقط کالاهایی ثبت می‌شــود که به منظور فروش خریداری شــده‌اند. اگر کالایی به منظور فروش خریداری نشــده باشــد، نباید در حساب خرید ثبت شود. در روش ادواری، هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار و چنانچه خرید نسیه باشد، حساب‌های پرداختنی و اگر خرید نقدی باشد، حساب صندوق بستانکار می‌شود.

خرید	
↑ بدهکار	

ثبت حساب‌های خرید

همان‌طور که در قسمت فوق بیان گردید، در روش ادواری هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار و حساب وجه نقد (و اگر خرید نسیه باشد، حساب‌های پرداختنی) بستانکار می‌شود. برای تشریح نحوهٔ ثبت خرید کالا به مثال‌های زیر توجه نمائید:



مثال ۱ : مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۸ مبلغ ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا به‌صورت نقد خریداری کرد. نحوهٔ ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ حمیدی به صورت زیر است:

دفتر روزنامه		**صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۸	خریدکالا صندوق بابت خرید کالا به صورت نقد.		۲,۳۰۰,۰۰۰	 ۲,۳۰۰,۰۰۰

مثال ۲ : مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۵ مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال کالا به‌صورت نسیه خریداری کرد. نحوهٔ ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ حمیدی به صورت زیر است:

دفتر روزنامه		**صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۵	خریدکالا حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا به صورت نسیه.		۱,۷۰۰,۰۰۰	 ۱,۷۰۰,۰۰۰

مثال ۳ : مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۴ مبلغ ۲,۸۴۰,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً پرداخت نمود. نحوهٔ ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ حمیدی به صورت زیر است:

دفتر روزنامه		**صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۴	خرید صندوق حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا به صورت نقد و نسیه.		۲,۸۴۰,۰۰۰	 ۱,۲۰۰,۰۰۰ ۱,۶۴۰,۰۰۰

پرداخت وجه خریدهای نسیه

اگر خریدار کالایی را به صورت نسیه خریداری نماید، در تاریخ تعیین شده باید وجه مورد نظر را به فروشنده پرداخت نماید. در این صورت «حساب‌های پرداختنی» بدهکار و «حساب وجوه نقد» یا «صندوق» بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع فرض کنید که مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی وجه خرید نسیهٔ مورخ ۸۱/۲/۱۵ به مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال را در تاریخ ۸۱/۳/۱۴ پرداخت کرده باشد. این رویداد به صورت زیر در دفتر مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی ثبت می‌شود:

دفـــتر روزنامه　　　　صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۴	حساب‌های پرداختنی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۱۵ اردیبهشت.		۱,۷۰۰,۰۰۰	۱,۷۰۰,۰۰۰

در روش ادواری هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار می‌شود.

هزینهٔ حمل کالای خریداری شده:

مطابق استانداردهای حسابداری هزینه حمل کالای خریداری شده نیز باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده کالای خریداری شده درنظر گرفته شود. هزینه حمل کالای خریداری شده باید تحت عنوان حساب‌ها به همین نام ثبت گردد.

مثال: مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۵ مبلغ ۱۲۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت کرد. نحوهٔ ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ مؤسسه حمیدی به‌صورت زیر است.

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۵	هزینه حمل کالای خریداری شده صندوق بابت پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده		۱۲۵,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰

انواع تخفیفات و برگشت از خرید کالا و نحوهٔ ثبت آن

در عرف تجاری، فروشندگان به دلایل مختلفی ممکن است برای خریداران تخفیف در نظر بگیرند. به طور کلی تخفیفات خرید به یکی از انحای زیر است:

۱ـ تخفیف تجاری

تخفیف تجاری عبارت است از کاهش در قیمت کالا نسبت به قیمت رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می‌شود و معمولاً به‌صورت درصدی از قیمت کالا تعیین می‌شود. فروشندگان به دلایل مختلفی ممکن است به خریداران کالاهای خود

تخفیف اعطا نمایند، اما باید یادآور شد که تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود. البته تخفیفی که براثر چانه زنی خریدار در نظر گرفته می‌شود نیز نوعی تخفیف تجاری است که به آن تخفیف توافقی نیز می گویند. تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود ولی اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی گردد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.

مثال۴: مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۸ تعداد ۸۰ دستگاه تلویزیون از شرکت بازرگانی صبا به صورت نقد خریداری کرد. شرکت بازرگانی صبا قیمت هر دستگاه تلویزیون را ۲۴۸,۰۰۰ ریال اعلام کرده است لیکن به خریدارانی که بیشتر از ۴۰ دستگاه تلویزیون خریداری نمایند، پنج درصد تخفیف اعطا می‌نماید.

بنابراین، قیمت هر دستگاه از تلویزیون‌های خریداری شده توسط مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی ۲۳۵,۶۰۰ ریال (۱۲۴۰۰ = ۵٪ × ۲۴۸,۰۰۰ بنابراین، ۲۳۵۶۰۰ = ۱۲۴۰۰ − ۲۴۸,۰۰۰) محاسبه گردید. با توجه به این تخفیف، مبلغ ۸۰ دستگاه تلویزیون مذکور ۱۸,۸۴۸,۰۰۰ ریال است (۸۰ × ۲۳۵۶۰۰) که با چانه زنی به عمل آمده توسط مدیر مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی، برای تلویزیون‌های مزبور کلاً ۱۸,۸۴۰,۰۰۰ ریال توسط مؤسسه به شرکت بازرگانی صبا پرداخت شد. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسه حمیدی ثبت می گردد

دفتر روزنامه **صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۸	خریدکالا صندوق بابت خرید کالا به صورت نقد.		۱۸,۸۴۰,۰۰۰	۱۸,۸۴۰,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، اثرات تخفیف تجاری در دفاتر حسابداری مؤسسه ثبت نمی گردد. البته می‌توان در شرح سند حسابداری و دفتر روزنامه این تخفیف را توضیح داد.

تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود.
تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود و اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی گردد.

۲ــ تخفیف بابت معیوب بودن کالا و برگشت بخشی از کالای خریداری شده

پس از خرید کالا، ممکن است مشخص شود که بخشی از کالای خریداری شده بنا به دلایلی مانند معیوب بودن کالا، آسیب‌دیدگی قبل از دریافت کالا یا عدم مطابقت کالا یا نمونه فاقد کیفیت مورد توافق بین خریدار و فروشنده است. برای مثال ممکن است مؤسسه ای مقداری پارچه خریداری کرده و پس از خرید و انتقال آن به مؤسسه متوجه شود که بخشی از پارچه‌ها دارای زدگی است و یا رنگ آمیزی آن مناسب نیست.

در این حالت خریدار می تواند تمام یا بخشی از کالای معیوب را به فروشنده برگشت دهد و یا بابت آن تخفیفی از فروشنده دریافت نماید. به تخفیفی که در این موارد منظور می گردد « تخفیف بابت عیب» می گویند. در دفاتر خریدار، برگشت کالا و تخفیف بابت عیب هر دو در یک حساب به نام «برگشت از خرید و تخفیفات» در دفاتر خریدار ثبت می‌شود، با این توضیح که اگر برگشت کالا به علت عیب نیز نباشد، جهت ثبت آن از همین حساب (برگشت از خرید و تخفیفات) استفاده می‌شود. لازم به ذکر است که ماهیت حساب (برگشت از خرید و تخفیفات) بستانکار می‌باشد. برای تشریح این موضوع به مثال صفحه بعد توجه نمایید:



مثال۵: مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱۲ مبلغ ۱۸,۷۰۰,۰۰۰ ریال پارچه از شرکت بازرگانی شکوه به صورت نسیه خریداری کرد. پس از انتقال پارچه‌ها به مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی، مسئول کنترل کیفیت متوجه شد که بخشی از پارچه‌ها دارای زدگی است. بنابراین ضمن مذاکره با مسئولین شرکت بازرگانی شکوه، در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱۶ معادل ۹۳۵,۰۰۰ ریال از پارچه به فروشنده برگشت داده شد و ۴۸۰,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن بخشی از پارچه‌ها تخفیف در نظر گرفته شد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ حمیدی ثبت می‌گردد:

دفتر روزنامه **صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۲	خرید حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا به صورت نسیه از شرکت بازرگانی شکوه.		۱۸,۷۰۰,۰۰۰	۱۸,۷۰۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۱۶	حساب‌های پرداختنی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از پارچه‌های خریداری شده از شرکت بازرگانی شکوه		۱,۴۱۵,۰۰۰	۱,۴۱۵,۰۰۰

۴۸۰,۰۰۰ + ۹۳۵,۰۰۰ = ۱۴۱۵,۰۰۰



مثال۶: مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۱۸ مبلغ ۷,۴۶۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت بازرگانی ندا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۱/۳/۲۳ معادل ۱,۱۱۹,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده به فروشنده برگشت داده شد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ حمیدی ثبت می‌گردد:

دفتر روزنامه **صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۸	خرید حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا به صورت نسیه از شرکت بازرگانی ندا.		۷,۴۶۰,۰۰۰	۷,۴۶۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۲۳	حساب‌های پرداختنی برگشت از خرید و تخفیفات بابت برگشت قسمتی از کالای خریداری شده از شرکت بازرگانی ندا		۱,۱۱۹,۰۰۰	۱,۱۱۹,۰۰۰

برگشت کالا و تخفیف بابت عیب، هر دو در یک حساب به نام «برگشت از خرید و تخفیفات» در دفاتر خریدار ثبت می‌شوند.

۳ ــ تخفیف بابت پرداخت وجه زودتر از موعد تعیین شده (تخفیفات نقدی خرید)

برخی مواقع، در خرید و فروش نسیه کالا، مدت زمان مشخصی برای پرداخت وجه معامله تعیین می‌شود و طرفین توافق می کنند که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. به تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی می گویند. معمولاً فروشندگان برای تشویق خریداران به پرداخت زودتر از موعد، این تخفیف را به آنها اعطا می کنند. لازم به ذکر است که ماهیت حساب تخفیفات نقدی خرید بستانکار می‌باشد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.



مثال۷: مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۴/۱ مبلغ ۸۵۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیهٔ ۴۰ روزه و ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۰ ـ ۱۰/۲) خریداری کرد. مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۱/۴/۱۰ مبلغ کالای مذکور را به صورت نقد پرداخت کرد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی ثبت می گردد:

دفتر روزنامه **صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	خرید حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۸,۵۰۰,۰۰۰	 ۸,۵۰۰,۰۰۰
	۸۱/۴/۱۰	حساب‌های پرداختنی تخفیفات نقدی خرید صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۸۱/۴/۱		۸,۵۰۰,۰۰۰	 ۱۷۰,۰۰۰ ۸,۳۳۰,۰۰۰

۸,۵۰۰,۰۰۰ × ٪۲ = ۱۷۰,۰۰۰

۸,۵۰۰,۰۰۰ ـ ۱۷۰,۰۰۰ = ۸,۳۳۰,۰۰۰

با این توضیح اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت تعیین شده جهت استفاده از تخفیف، که در این مثال ۱۰ روز است، پرداخت نکند، نمی تواند از تخفیف استفاده نماید و باید کل مبلغ خرید را تا مدت تعیین شده پرداخت نماید. بنابراین، اگر مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی وجه خرید مورخ ۸۱/۴/۱ را تا تاریخ ۸۱/۴/۱۱ پرداخت نکند نمی تواند از تخفیف در نظر گرفته شده استفاده کند. در این حالت باید وجه کالا را به‌طور کامل حداکثر تا تاریخ ۸۱/۵/۱۰ پرداخت کند. با این توضیحات فرض کنید مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی وجه کالا را در ۸۱/۵/۱۰ پرداخت کرده باشد. در این حالت، رویدادهای فوق به صورت صفحه بعد در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی ثبت می گردد:

دفـــتر روزنامه **صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	خرید حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا با شرط نسـیه ۴۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰
	۸۱/۵/۱۰	حساب‌های پرداختنی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شـده در تاریخ ۸۱/۴/۱		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰

اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشـــخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شـــود. به تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی می‌گویند.

تخفیف نقدی در دفاتر خریدار در حساب «تخفیفات نقدی خرید» ثبت می‌شود.

حساب فروش

حســاب فروش حســابی اســت که برای ثبت کالاهای فروش رفته مورد اســتفاده قرارمی گیرد. لازم به تأکید است که فقط هنگام فروش کالاهایی که قبلاً به‌منظور فروش خریداری شده‌اند، حساب فروش بستانکار می‌شود و اگر مؤسسه دارایی را قبلاً به منظور فروش، خریداری نکرده باشد، هنگام فروش آن حساب دارایی مربوطه بستانکار می‌شود. هنگام فروش کالا، صندوق یا حساب‌های دریافتنی بدهکار و «حساب فروش» بستانکار می‌شود.

فروش	
	بستانکار ↑

ثبت حساب‌های فروش

همان‌طور که قبلاً بیان گردید، در روش ادواری، هنگام فروش کالا اگر فروش نسـیه باشـد، حساب‌های دریافتنی و اگر فروش نقدی باشد، حساب صندوق (وجه نقد) بدهکار و حساب فروش بستانکار می‌شود.

هنگام فروش کالا، «حساب فروش» بستانکار می‌شود.

برای تشریح نحوهٔ ثبت فروش کالا به مثال‌های زیر توجه نمایید:



مثال ۸: مؤسســهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۱ مبلغ ۱,۴۸۰,۰۰۰ ریال کالا به‌صورت نقد به فروش رساند. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ حمیدی به صورت صفحه بعد است:

دفـــتر روزنامه صفحه:

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۱	صندوق فروش کالا بابت فروش کالا به صورت نقد.		۱,۴۸۰,۰۰۰	۱,۴۸۰,۰۰۰



مثال ۹: مؤسســهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۷ مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال کالا به‌صورت نســیه به فروش رساند. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

دفـــتر روزنامه صفحه:

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۷	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه.		۸۹۰,۰۰۰	۸۹۰,۰۰۰



مثـال ۱۰: مؤســسهٔ بازرگانی حمیــدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۷ مبلـغ ۱,۲۷۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رســاند و مبلغ ۶۶۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد دریافت کرد. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسهٔ حمیدی به صورت زیر است:

دفـــتر روزنامه صفحه:

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۷	صندوق حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا به صورت نقد و نسیه.		۶۶۰,۰۰۰ ۶۱۰,۰۰۰	۱,۲۷۰,۰۰۰

دریافت وجه فروش‌های نسیه

اگر مؤســسه کالایی را به صورت نســیه به فروش برســاند خریدار باید وجه مورد نظر را در تاریخ تعیین شــده به فروشنده پرداخت نماید. در این صورت در دفاتر فروشــنده، «حســاب وجوه نقد» یا «صندوق» بدهکار و «حساب‌های دریافتنی» بستانکار می‌شــود. برای تشــریح این موضوع فرض کنید وجه فروش نســیه مورخ ۸۱/۲/۱۷ به مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال در تاریخ ۸۱/۳/۱۷ به مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی پرداخت شده باشد. این رویداد به صورت صفحه بعد در دفتر مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی ثبت می شود:

دفـــتر روزنامه	صفحه:

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۷	صندوق حساب‌های دریافتنی بابـت دریافت وجـه کالای فروخته شـده در ۲۷ اردیبهشت.		۸۹۰,۰۰۰	۸۹۰,۰۰۰

انواع تخفیفات و برگشت از فروش کالا و نحوهٔ ثبت آنها

مشابه آن‌چه که در قسمت تخفیفات و برگشت از خرید کالا توضیح داده شد، تخفیفات فروش به یکی از انحای زیر است:

۱ ـ تخفیف تجاری

آنچـه کـه در معاملات مربوط به خرید و فروش کالا برای خریدار به صورت تخفیـف تجاری خرید انجام می‌گیرد، برای فروشنده تخفیفات تجاری فروش تلقی می‌شود. لذا تخفیف تجاری فروش عبارت است از کاهش در قیمت کالا نسبت به قیمت رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می‌شود. تخفیف تجاری معمولاً به‌صورت درصدی از قیمت کالا تعیین و محاسبه می‌شـود. همان‌طور که قبلاً نیز بیان گردید، تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود. ضمناً تخفیفی که براثر چانه زنی خریدار در نظر گرفته می‌شود نیز نوعی تخفیف تجاری می‌باشد. که به آن تخفیف توافقی نیز می گویند. در دفاتر حسابداری فروشنده نیز اثرات تخفیف تجاری ثبت نمی‌گردد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.



مثال ۱۱ : مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۲ تعداد ۳۰ دستگاه تلویزیون به صورت نقد به فروش رساند. مؤسسـهٔ بازرگانی حمیدی برای خریدارانی که بیشتر از ۱۰ دسـتگاه تلویزیون خریداری نمایند، مبلغ ۳ درصد تخفیف تجاری در نظر می‌گیرد. لذا در این معامله، قیمت هر یک از تلویزیون‌های فروخته شـده که ۳۲۰,۰۰۰ ریال تعیین شـده بود، با احتساب ۳ درصد تخفیف به مبلغ هر دسـتگاه ۳۱۰,۴۰۰ ریال محاسـبه و از خریدار دریافت گردید. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسه حمیدی ثبت می‌شود:

دفـــتر روزنامه	صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۷	صندوق فروش بابت فروش کالا به صورت نقد.		۹,۳۱۲,۰۰۰	۹,۳۱۲,۰۰۰

۳۲۰,۰۰۰ × ٪۳ = ۹۶۰۰

۳۲۰,۰۰۰ ـ ۹۶۰۰ = ۳۱۰,۴۰۰

۳۱۰,۴۰۰ × ۳۰ = ۹,۳۱۲,۰۰۰

تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود و اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی‌گردد.

۲ ــ تخفیف بابت معیوب بودن کالا و برگشت بخشی از کالای فروش رفته

همان‌طور که در قسمت تخفیفات مربوط به خرید کالا بیان گردید، هنگام معیوب بودن کالای مورد معامله و یا عدم مطابقت کالا با نمونه، خریدار می‌تواند تمام یا بخشی از کالا را به فروشنده برگشت بدهد و یا بابت آن تخفیفی از فروشنده دریافت نماید. تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف بابت عیب می گویند. در دفاتر فروشنده، برگشت کالا و تخفیف بابت عیب هر دو در یک حساب به نام «برگشت از فروش و تخفیفات» در دفاتر فروشنده ثبت می‌شوند. لازم به ذکر است که ماهیت حساب برگشت از فروش و تخفیفات بدهکار می‌باشند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



مثال ۱۲: مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۱۷ مبلغ ۹,۸۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رساند. در تاریخ ۸۱/۳/۲۱ خریدار ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به مؤسسه برگشت داد و با توافق طرفین، مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن بخشی از کالا در نظر گرفته شد. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسهٔ حمیدی ثبت می‌شود:

دفـــتر روزنامه **صفحه:**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۷	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه.		۹,۸۰۰,۰۰۰	۹,۸۰۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۲۱	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتنی بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از کالای فروش رفته.		۱,۵۴۰,۰۰۰	۱,۵۴۰,۰۰۰

برگشت کالای فروش رفته و تخفیف بابت معیوب بودن کالا هر دو در یک حساب به نام «برگشت از فروش و تخفیفات» در دفاتر فروشنده ثبت می‌شوند.

۳ ــ تخفیف بابت واریز وجه زودتر از موعد تعیین شده (تخفیفات نقدی فروش)

همانطور که در قسمت تخفیفات تجاری خرید توضیح داده شد، برخی مواقع، در خرید و فروش نسیه کالا، مدت زمان مشخصی برای پرداخت وجه معامله تعیین می‌شود و طرفین توافق می کنند که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود، در دفاتر فروشنده به عنوان تخفیفات نقدی فروش ثبت می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



مثال۱۳: مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۴/۱ مبلغ ۶,۲۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیهٔ ۵۰ روزه، ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۵۰ ـ ۳/۱۰)، به فروش رساند. خریدار به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۱/۴/۱۰ مبلغ کالای مذکور را به صورت نقد مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی پرداخت کرد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسه حمیدی ثبت می گردد:

دفتر روزنامه **صفحه:**

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه و ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰
	۸۱/۴/۱۰	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتنی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۱/۴/۱		۶,۰۱۴,۰۰۰ ۱۸۶,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰

۶,۲۰۰,۰۰۰ × ٪۳ = ۱۸۶,۰۰۰

۶,۲۰۰,۰۰۰ ـ ۱۸۶,۰۰۰ = ۶,۰۱۴,۰۰۰

با این توضیح که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت تعیین شده جهت استفاده از تخفیف، که در این مثال ۱۰ روز است، پرداخت نکند، نمی تواند از تخفیف استفاده نماید و باید کل مبلغ خرید را تا مدت تعیین شده پرداخت نماید. بنابراین اگر خریدار وجه خرید مورخ ۸۱/۴/۱ را تا تاریخ ۸۱/۴/۱۱ به مؤسسهٔ بازرگانی حمیدی پرداخت نکند، نمی‌تواند از تخفیف در نظر گرفته شده برخوردار شود. در این حالت باید وجه کالا را حداکثر تا تاریخ ۸۱/۵/۱۱ به‌طور کامل پرداخت کند. با این توضیحات فرض کنید خریدار، وجه کالا را در ۸۱/۵/۱۱ به مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت کرده باشد، در این حالت، رویدادهای فوق به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می گردد:

دفتر روزنامه **صفحه:**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه، ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰
	۸۱/۵/۱۱	صندوق حساب‌های دریافتنی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۱/۴/۱		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰

به تخفیفی که بابت پرداخت وجه زودتر از موعد تعیین شـــده در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی می‌گویند.
تخفیف نقدی در دفاتر فروشنده در حساب «تخفیفات نقدی فروش» ثبت می‌شود.

موجودی کالا و حساب‌های مربوطه

به طور کلی، موجودی کالا شامل ملزومات مصرفی، مواد خام، محصولات در جریان ساخت و موجودی‌های کالای آماده برای فروش اســت. لیکن با توجه به این که در این مبحث صرفاً مؤسســات بازرگانی مد نظرند، می‌توان گفت که در مؤسســات بازرگانی، «موجودی کالا» عبارت است از موجودی کالاهائی که به منظور فروش نگهداری می‌شود.[1]

موجودی کالا یکی از اقلام دارایی جاری مؤسســه تلقی می‌شــود زیرا انتظار می‌رود طی یک ســال مالی به فروش رسد یا مصرف شود.

انبارگردانی موجودی کالا

در پایان هر ســال مالی، به منظور تعیین مقدار کالای باقی‌مانده در شــرکت، کلیهٔ کالاهای موجود شمارش می‌شوند. به این عملیات، که طی تعداد اقلام باقی‌ماندهٔ موجودی کالا مشــخص می‌شــود، اصطلاحاً انبارگردانی (شمارش عینی موجودی‌های کالا) گفته می‌شود. البته به منظور اعمال کنترل‌های قوی‌تر بر موجودی‌های شرکت می‌توان عملیات انبارگردانی را چندین بار در طی سال انجام داد.

بـــه عملیاتی که طی آن کلیهٔ کالاهای موجود به منظور تعیین مقدار کالای باقی‌مانده در شرکت شمارش می‌شوند، انبارگردانی گفته می‌شود.

روش‌های ارزیابی موجودی کالا

پس از این که مقدار یا تعداد کالای باقی‌ماندهٔ در پایان از طریق انبارگردانی مشــخص شــد، باید قیمت آن تعیین گردد. اما با توجه به این که کالاهای موجود در پایان دوره طی چندین مرحله و به قیمت‌های متفاوتی خریداری شده اند، باید مشخص شود که مبلغ هر واحد از کالاها به چه مبلغی در گزارش‌های مالی منعکس گردد. برای تشــریح این موضوع فرض کنید شــرکت سپیدار در ابتدای سال ۱۳۸۸ تأسیس شده و طی سال مذکور خریدهای زیر را انجام داده است:

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
خرید کالا	۱۳۸۸/۲/۱	۲۰۰ کیلو	۱۰۴۰ ریال	۲۰۸,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۶/۱۴	۴۰۰ کیلو	۱۱۰۰ ریال	۴۴۰,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۱۰/۲۵	۳۰۰ کیلو	۱۲۰۰ ریال	۳۶۰,۰۰۰
جمع		۹۰۰ کیلو		۱,۰۰۸,۰۰۰

۱ـ تعریف فوق اگر چه در مورد مؤسسات بازرگانی درست است، اما تعریف جامعی نیست. زیرا موجودی‌های یک واحد تولیدی تنها شامل کالاهای ساخته شده و آماده برای فروش نیست، بلکه موجودی مواد خام و کالاهای در جریان ساخت را نیز در بر می‌گیرد. با این توصیف می‌توان گفت:

«موجودی کالا عبارت است از اقلامی از دارایی‌های مشهود متعلق به مؤسسه که برای فروش در جریان عادی فعالیت‌های مؤسسه نگه‌داری می‌شود یا در جریان تولید چنین کالاهایی است و یا در تولید کالاها و خدماتی به همین منظور مورد استفاده قرار خواهد گرفت.»

در صورتی که طی سال ۱۳۸۸ مقدار ۵۵۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۳۵۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته چه مبلغی است؟

در پاسخ به سؤال فوق باید روش مورد استفاده جهت تخصیص بهای تمام شده به موجودی مواد و کالا باید تعیین شود. اهم این روش‌ها، که در این فصل مورد بررسی قرار خواهد گرفت (با سیستم ثبت ادواری)، به شرح زیر است:

۱ ـ روش شناسایی ویژه

در روش شناسایی ویژه[1]، مشخص می‌شود که کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره مالی مربوط به کدام‌یک از خریدها بوده است و سپس، بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره براساس بهای تمام شده آن خریدها محاسبه می‌شود. برای مثال اگر در مثال فوق ۱۰۰ کیلو از کالای فروش رفته طی سال ۱۳۸۸ از محل خریدهای اول اردیبهشت، ۳۰۰ کیلو از محل خریدهای ۱۴ شهریور و ۱۵۰ کیلوی آن از محل خریدهای ۲۵ دی باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته به صورت زیر محاسبه می‌شود:

جدول محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته با روش شناسائی ویژه

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۱۰۰	۱۰۴۰	۱۰۴,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۳۰۰	۱۱۰۰	۳۳۰,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۱۵۰	۱۲۰۰	۱۸۰,۰۰۰
جمع	۵۵۰		۶۱۴,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته ۶۱۴,۰۰۰ ریال است. لذا از آن‌جا که کل کالای آماده برای فروش[2] ۱۰۰۸,۰۰۰ ریال است، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره ۳۹۴,۰۰۰ ریال (۳۹۴,۰۰۰ = ۶۱۴,۰۰۰ − ۱,۰۰۸,۰۰۰) می‌شود. البته بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می‌توان محاسبه نمود:

جدول محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره با روش شناسایی ویژه

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۱۰۰	۱۰۴۰	۱۰۴,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۱۰۰	۱۱۰۰	۱۱۰,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۱۵۰	۱۲۰۰	۱۸۰,۰۰۰
جمع	۳۵۰		۳۹۴,۰۰۰

استفاده از روش شناسایی ویژه در صورتی امکان پذیر است که برای هر فقره از خریدها و فروش‌ها مدارک و اطلاعات کافی نگه‌داری شود یا این که ماهیت موجودی کالای مؤسسه به نحوی باشد که بتوان تعلق آن به هر یک از خریدها را به دقت تعیین نمود. مانند موجودی انواع خودرو که می‌توان با ملاحظهٔ شمارهٔ موتور کلیهٔ خودروهای موجود در پایان دورهٔ مالی، تعیین نمود که قیمت تمام شدهٔ هر یک از آنها چه مبلغ است.

۱ـ نام دیگر روش شناسایی ویژه روش تعیین قیمت تمام شدهٔ واحدهای مشخص کالاست.

۲ـ کالای آماده برای فروش در ادامه همین فصل توضیح داده شده است.

در روش شناسـایی ویژه مشخص می‌شـود که کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره از کدام یک از خریدها بوده و بهای تمام شدهٔ آنها براساس بهای تمام شدهٔ آن خریدها تعیین می‌شود.

۲ـ روش میانگین موزون

در این روش ابتدا میانگین بهای تمام شدهٔ کالاهای آماده برای فروش محاسبه و سپس بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بر مبنای معدل (میانگین) مذکور تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، در روش میانگین موزون ابتدا میانگین بهای تمام شدهٔ یک واحد از کالای آمادهٔ فروش شرکت طی سال محاسبه می‌شود. سپس رقم به دست آمده، در تعداد (مقدار) موجودی کالای پایان دوره (که از طریق انبارگردانی بدسـت آمده) ضرب می‌شود تا بهای تمام شدهٔ موجودی کالاهای پایان دورهٔ تعیین گردد. اینک نحوهٔ محاسبه بهای تمام شدهٔ موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار، با استفاده از روش میانگین موزون، تشریح می‌گردد:

$$\text{میانگین موزون بهای تمام شدهٔ یک واحد کالای آماده برای فروش} = \frac{\text{بهای تمام شده کالای آماده برای فروش}}{\text{تعداد (مقدار) کالای آماده برای فروش}}$$

$$\text{میانگین موزون بهای تمام شدهٔ یک واحد از کالای آمادهٔ فروش} = \frac{(۱۲۰۰ \times ۳۰۰) + (۱۱۰۰ \times ۴۰۰) + (۱۰۴۰ \times ۲۰۰)}{۲۰۰ + ۴۰۰ + ۳۰۰} = ۱,۱۲۰$$

همان‌طور که ملاحظه می‌شـود، میانگین موزون بهای تمام شـدهٔ یک واحد از کالای آمادهٔ فروش شرکت سپیدار طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱۱۲۰ ریال است. اکنون این مبلغ در تعداد (مقدار) کالای فروش رفتهٔ شرکت سپیدار (۵۵۰ کیلو) ضرب می‌شود تا بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفتهٔ شرکت در سال ۱۳۸۸ تعیین گردد.

$$۶۱۶,۰۰۰ = ۱,۱۲۰ \times ۵۵۰ = \text{بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته}$$

برای به دست آوردن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره شرکت سپیدار (۳۵۰ کیلو) نیز باید تعداد (مقدار) کالای باقیمانده در پایان دوره در ۱۱۲۰ ضرب شود.

$$۳۹۲,۰۰۰ = ۱,۱۲۰ \times \text{کیلو } ۳۵۰ = \text{بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره}$$

بنابراین، با اسـتفاده از روش میانگین موزون، بهای تمام شـدهٔ موجودی کالاهای پایان دوره شـرکت سپیدار در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۹۲,۰۰۰ ریال است.

یکی دیگر از روش‌هایی که برای محاسبه بهای تمام شدهٔ موجودی مواد و کالا ارائه شده **روش میانگین ساده** است. در روش میانگین ساده، بهای تمام شدهٔ یک واحد کالای آماده برای فروش از تقسیم کردن جمع قیمت‌های خرید بر دفعات خرید کالا به دسـت می‌آید. بنابراین، میانگین سـاده بهای تمام شدهٔ یک واحد از کالای آمادهٔ فروش شرکت سپیدار طی سال ۱۳۸۸ به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{میانگین ساده بهای تمام شده یک واحد از کالای آمادهٔ فروش} = \frac{۱۲۰۰ + ۱۱۰۰ + ۱۰۴۰}{۳} = ۱,۱۱۳$$

این روش فقط زمانی قابل اسـتفاده اسـت که مقدار خرید کالا در هر دفعه خرید یکسان باشد. مثلاً شرکت در تمام دفعات مقـدار ۲۰۰ واحـد کالا خریداری کند. اما از آنجا که این امر بسـیار به ندرت اتفاق می‌افتد، معمولاً روش میانگین سـاده قابل استفاده نخواهد بود.

در روش میانگین موزون، بهای تمام شـــده کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره براساس میانگین بهای تمام شده کالای آماده برای فروش تعیین می‌شود.

۳ـ روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

در روش اولین صادره از اولین وارده[1] (FIFO) فرض بر این است که فروش‌های دورهٔ مالی از موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دورهٔ مالی به عمل آمده اســت؛ بنابراین موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای دوره اســت. به عبارت دیگر، در این روش فرض می‌شود هر کالایی که زودتر خریداری شده زودتر نیز به فروش رسیده است. بنابراین آن مقدار از کالاها که در پایان دوره باقی مانده از آخرین خریدهای سال است.

اینک نحوهٔ محاســبهٔ بهای تمام شــدهٔ موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده تشریح می گردد. همانطور که اشاره شد در این روش فرض می‌شود که موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای ســال می‌باشــد. لذا ۵۵۰ کیلو کالای کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ شــامل ۲۰۰ کیلو کالای خریداری شده در اول اردیبهشــت و ۳۵۰ کیلو از کالای خریداری شــده در ۱۴ شهریور ماه است. لذا ۲۰۰ کیلوگرم را به قیمت خرید یک واحد کالا در اول اردیبهشــت ماه می کنیم و ۳۵۰ کیلوگرم را نیز به قیمت خرید یک واحد کالا در ۱۴ شــهریور ضرب می کنیم تا بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته تعیین گردد.

۵۹۳,۰۰۰ = (۱۱۰۰ × ۳۵۰) + (۱۰۴۰ × ۲۰۰) = بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته

به این ترتیب، از ۳۵۰ کیلو کالای پایان دورهٔ شــرکت ســپیدار ۳۰۰ کیلوی آن از خریدهای ۲۵ دی ماه و بقیه آن، (یعنی ۵۰ کیلو گرم) از محل خریدهای ۱۴ شــهریور ماه اســت. لذا ۳۰۰ کیلوگرم را ضربدر قیمت خرید یک واحد کالا در ۲۵ دی ماه ضرب می کنیم و ۵۰ کیلوگرم را نیزبه قیمت خرید یک واحد کالا در ۱۴ شــهریور ضرب می کنیم تا بهای تمام شــده موجودی کالاهای پایان دوره تعیین گردد.

۴۱۵,۰۰۰ = (۱۱۰۰ × ۵۰) + (۱۲۰۰ × ۳۰۰) = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

لذا بر اســاس روش فایفو (FIFO) بهای تمام شــدهٔ کالای فروش رفتهٔ شرکت سپیدار در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۵۹۳,۰۰۰ ریال و بهای تمام شدهٔ موجودی کالاهای پایان دوره شرکت ۴۱۵,۰۰۰ ریال می‌شود.

جدول محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته با روش FIFO

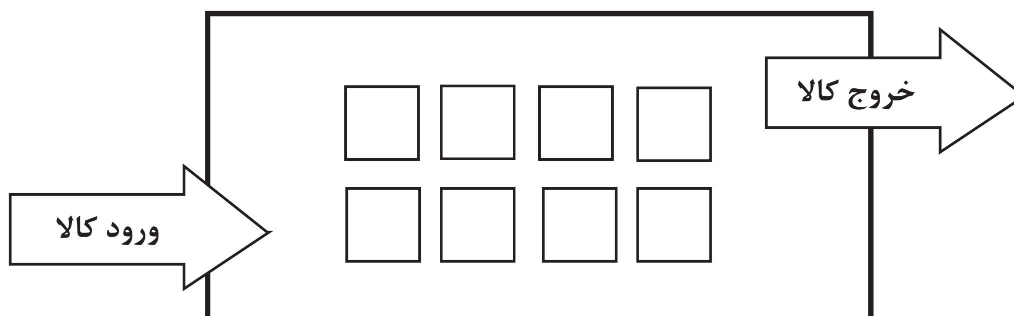
شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱ از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۲۰۰ ۳۵۰	۱۰۴۰ ۱۱۰۰	۲۰۸,۰۰۰ ۳۸۵,۰۰۰
	۵۵۰		۵۹۳,۰۰۰

جدول محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره با روش FIFO

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴ از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۵۰ ۳۰۰	۱۱۰۰ ۱۲۰۰	۵۵,۰۰۰ ۳۶۰,۰۰۰
	۳۵۰		۴۱۵,۰۰۰

1 - First In First Out

گردش فرضی کالا در روش یادشده را به صورت زیر می‌توان نشان داد:



در روش‌اولین صادره از اولین وارده (FIFO) فرض براین است که کالایی‌که زودتر وارد شده زودتر هم خارج می‌شود.

در روش FIFO فرض بر این است که هر کالائی که زودتر خریداری شده زودتر نیز به فروش رســـیده است لذا، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته و موجودی پایان دوره بر این اساس تعیین می‌شود.

۴ ـ روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

در روش اولیــن صـادره از آخرین وارده[1] (LIFO) فرض بر این اســت که فروش‌های دوره مالــی از آخرین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است. بنابراین موجودی کالای پایان دوره از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره اســت. به عبارت دیگر در این روش فرض می‌شــود هر کالایی که زودتر خریداری شده دیرتر به فروش رسیده است، بنابراین، آن مقدار از کالاها که در پایان دوره باقی مانده اســت از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره اســت. پس، روش LIFO را دقیقاً می‌توان برعکس روش FIFO دانست. اینک نحوه محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده تشریح می‌گردد.

همانطور که اشــاره شد در روش LIFO فرض می‌شود که کالای فروش رفته از محل آخرین خریدهای سال می‌باشد. لذا ۳۰۰ کیلو از ۵۵۰ کیلو کالای فروش رفته شــرکت ســپیدار از محل خرید ۲۵ دی ماه و ۲۵۰ کیلوی بقیه از محل خریدهای ۱۴ شهریور می‌باشد. بنابراین بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ به صورت زیر محاسبه می‌شود:

۶۳۵,۰۰۰ = (۲۵۰ × ۱۱۰۰) + (۳۰۰×۱۲۰۰) = بهای تمام شده کالای فروش رفته

بــا توجه به توضیحات فوق، در روش LIFO موجودی کالای پایان دورهٔ شــرکت ســپیدار از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره خواهد بود. لذا از ۳۵۰ کیلو کالای پایان دوره شــرکت ســپیدار ۲۰۰ کیلوی آن از خریدهای اول اردیبهشــت و بقیه آن ، یعنی ۱۵۰ کیلو گرم ، از محل خریدهای ۱۴ شــهریور تعیین می‌شــود. لذا ۲۰۰ کیلوگرم را به بهای تمام شــده یک واحد کالای خریداری شده در اول اردیبهشــت ضرب می کنیم و ۱۵۰ کیلوگرم را نیز به بهای تمام شده یک واحد کالای خریداری شده در ۱۴ شهریور ضرب می کنیم تا بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره تعیین گردد.

۳۷۳,۰۰۰= (۱۵۰ × ۱۱۰۰) + (۲۰۰ × ۱۰۴۰) = بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره

لذا بهای تمام شــدهٔ کالای فروش رفتهٔ شــرکت سپیدار در سال ۱۳۸۸، با اســتفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده ، ۶۳۵,۰۰۰ ریال و بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت ۳۷۳,۰۰۰ ریال تعیین می‌شود.

1- Last In First Out

جدول محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته با روش LIFO

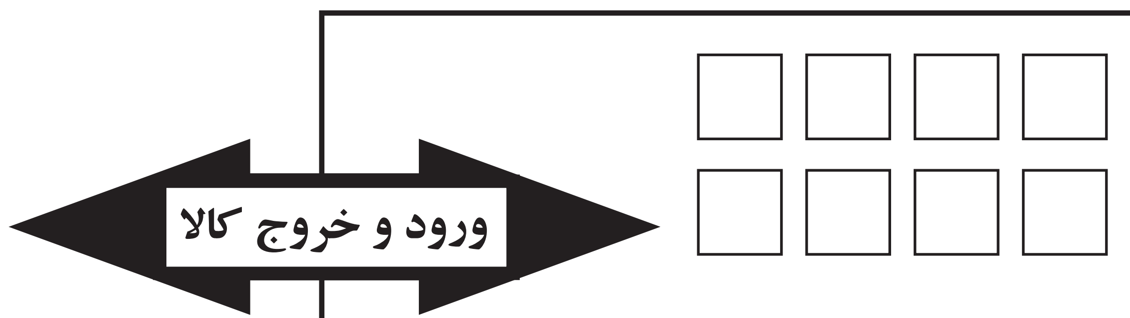
شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱ از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۳۰۰ ۲۵۰	۱۲۰۰ ۱۱۰۰	۳۶۰,۰۰۰ ۲۷۵,۰۰۰
	۵۵۰		۶۳۵,۰۰۰

جدول محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره با روش LIFO

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴ از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۲۰۰ ۱۵۰	۱۰۴۰ ۱۱۰۰	۲۰۸,۰۰۰ ۱۶۵,۰۰۰
	۳۵۰		۳۷۳,۰۰۰

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، مطابق استانداردهای حسابداری ایران، استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده مجاز نیست و توصیه می گردد. بلکه مطابق استانداردهای مزبور باید برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا یکی از روش‌های «شناسائی ویژه»، «اولین صادره از اولین وارده» یا «میانگین موزون» مورد استفاده قرار بگیرد.

گردش فرضی کالا در روش لایفو (LIFO) را به صورت زیر می‌توان نشان داد:



در روش LIFO فرض بر این است که کالائی که دیرتر وارد شده زودتر خارج می‌شود.

در روش اولین صادره از آخرین وارده LIFO فرض بر این است که هر کالایی که دیرتر خریداری شده زودتر به فروش رسیده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش‌رفته و موجودی پایان دوره بر این اساس تعیین می‌شود.

اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه

موجودی کالا یکی از اقلام مهم در ترازنامه و سود و زیان مؤسسات بازرگانی و مؤسسات تولیدی است. به طور کلی هر چه موجودی کالای اول دوره بیشتر باشد، سود مؤسسه کاهش می‌یابد و هر چه موجودی کالای پایان دوره بیشتر باشد، سود محاسبه شده برای مؤسسه افزایش می‌یابد.

گزارشماندهٔ حساب‌های خرید و فروش در پایان دورهٔ مالی

سیستم حسابداری واحدهای بازرگانی باید حائز شرایطی باشد که علاوه بر قابل استخراج بودن اطلاعات مربوط به حسابداری مؤسسات خدماتی آن، اطلاعات مربوط «مبلغ فروش»، «بهای تمام شده کالای خریداری شده»، «بهای تمام شده کالای فروش رفته»، «مبلغ موجودی کالای اول دوره» و «مبلغ موجودی کالای پایان دوره» نیز از آن قابل استخراج باشد. برای این منظور، در گزارش‌های مالی مؤسســـات بازرگانی، علاوه بر صورت ســـود و زیان، چند گزارش تکمیلی دیگر نیز تهیه می‌شود، که جهت رعایت اختصار در قالب مثال زیر تشریح می‌گردد:



مثال: اطلاعات زیر در مورد مؤسسهٔ بازرگانی زمرد در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
فروش		۹۲۰,۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۳۱,۰۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۲۸۰۰۰	
خرید	۶۱۰,۰۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۲۴,۰۰۰
تخفیفات نقدی خرید		۴۶,۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۳۲,۰۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۱۱۴,۰۰۰	
هزینه حقوق	۲۰۴,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۲۵,۰۰۰	
سایر هزینه‌ها	۱۴,۰۰۰	

موجودی کالای پایان دوره نیز ۱۸۱,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است:

الف) تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۸

ب) تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۸

ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۸

مؤسسهٔ بازرگانی زمرد

صورت بهای تمام شدهٔ کالای خریداری شده

برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

خرید	۶۱۰,۰۰۰
کسر می‌شود:	
برگشت از خرید و تخفیفات	(۲۴,۰۰۰)
تخفیفات نقدی خرید	(۴۶,۰۰۰)
خرید خالص	۵۴۰,۰۰۰
اضافه می‌شود: هزینهٔ حمل کالای خریداری شده	۳۲,۰۰۰
بهای تمام شده کالای خریداری شده	۵۷۲,۰۰۰

مؤسسهٔ بازرگانی زمرد
صورت بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته
برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

شرح	مبلغ
موجودی کالای اول دوره	۱۱۴,۰۰۰
اضافه می‌شود: بهای تمام شدهٔ کالای خریداری شده طی دوره	۵۷۲,۰۰۰
بهای تمام شدهٔ کالای آماده برای فروش	۶۸۶,۰۰۰
کسر می‌شود: موجودی کالای پایان دوره	(۱۸۱,۰۰۰)
بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته	۵۰۵,۰۰۰

مؤسسهٔ بازرگانی زمرد
صورت سود و زیان
برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

شرح			
فروش			۹۲۰,۰۰۰
کسر می‌شود:			
برگشت از فروش تخفیفات		۳۱,۰۰۰	
تخفیفات نقدی فروش		۲۸,۰۰۰	(۵۹,۰۰۰)
فروش خالص			۸۶۱,۰۰۰
کسرمی‌شود : بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته			(۵۰۵,۰۰۰)
سود ناخالص			۳۵۶,۰۰۰
کسر می‌شود هزینه‌ها:			
هزینهٔ حقوق		۲۰۴,۰۰۰	
هزینهٔ آب و برق	۲۵,۰۰۰		
سایر هزینه‌ها		۱۴,۰۰۰	
جمع هزینه‌ها			(۲۴۳,۰۰۰)
سود خالص			۱۱۳,۰۰۰

مطالعه آزاد

روش ثبت دائمی موجودی کالا

همان‌طور که در قسمت‌های فوق مشاهده نمودید، در روش ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا حساب خرید بدهکار می‌شود. اما در روش ثبت دائمی، هنگام خرید کالا حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمائید:



مثال: مؤسسهٔ بازرگانی نیلوفر در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۸ مبلغ ۴۲۳,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد پرداخت نمود. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامهٔ مؤسسه نیلوفر با استفاده از روش ثبت دائمی به صورت صفحه بعد است:

دفـــتر روزنامه **صفحه:**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۸	موجودی کالا		۴۲۳,۰۰۰	
		صندوق			۲۸۰,۰۰۰
		حساب‌های پرداختنی			۱۴۳,۰۰۰
		بابت خرید کالا به صورت نقد.			

در روش ثبت دائمی، هنگام فروش کالا نیز کاهش موجودی کالا در دفاتر ثبت می‌شود. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمائید:



مثـال: مؤسسـهٔ بازرگانی نیلوفر در تاریـخ ۱۳۸۹/۲/۱۲ مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شـده را به مبلغ ۲۷۴,۰۰۰ ریال به فروش رساند و وجه آن را دریافت نمود. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ نیلوفر، با استفاده از روش ثبت دائمی به صورت زیر است:

دفـــتر روزنامه **صفحه:**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۲	صندوق		۲۷۴,۰۰۰	
		فروش			۲۷۴,۰۰۰
		بهای تمام شده کالای فروش رفته		۲۲۰,۰۰۰	
		موجودی کالا			۲۲۰,۰۰۰
		بابت فروش کالا به صورت نقد.			

همان‌طور که ملاحظه می‌شـود، در روش ثبت دائمی هنگام فروش کالا دو ثبت انجام می‌شود. ثبت اول همان است که در روش ادواری انجام می‌شد و ثبت دوم مربوط به بهای تمام شده کالای فروش رفته است.

در حقیقت روش دائمی به نحوی عمل می کند که هنگام خرید کالا، به سـبب افزایش موجودی کالا، «حسـاب موجودی کالا» بدهکار می‌شود و موقع فروش کالا، به علت کاهش موجودی کالا، «حساب موجودی کالا» بستانکار می‌شود. لذا روش دائمی نسبت به روش ادواری کامل‌تر است و تغییرات موجودی کالا را در هر زمان به نحو درست نشان می‌دهد.

ارزیابی موجودی کالا در روش ثبت دائمی[1]

تاکنون چهار شـیوهٔ ارزیابی موجودی کالا با استفاده از روش ثبت ادواری توضیح داده شد. شیوه‌های مذکور را در روش ثبت دائمی نیز می‌توان مورد استفاده قرار داد. اصول کلی محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ موجودی کالا با استفاده از شیوه‌های مزبور در روش ثبت ادواری و دائمی یکسان است لیکن با توجه به تفاوت‌های روش ادواری و روش دائمی، لازم است شیوه‌های ارزیابی موجودی کالا با استفاده از این روش نیز تشریح گردد. برای این منظور به مثال زیر توجه نمائید.



مثال: اطلاعات صفحهٔ بعد در مورد موجودی کالای شرکت مهتاب در سال ۱۳۸۹ در دست است:

۱ـ معمولاً استفاده از کارت انبار در روش ثبت دائمی، فرایند محاسبات را آسان می کند که در درس حسابداری صنعتی توضیح داده شده است.

شرح	تاریخ	مقدار	قیمت یک واحد	قیمت کل
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۹/۱/۱	۱۰۰ کیلو	۱۰۰۰ ریال	۱۰۰,۰۰۰
خرید مرحلهٔ اول	۱۳۸۹/۲/۱	۲۰۰ کیلو	۱۱۵۰ ریال	۲۳۰,۰۰۰
فروش مرحلهٔ اول	۱۳۸۹/۴/۱۴	۲۲۰ کیلو	—	—
خرید مرحلهٔ دوم	۱۳۸۹/۱۰/۲۵	۳۲۰ کیلو	۱۲۰۰	۳۸۴,۰۰۰
فروش مرحلهٔ دوم	۱۳۸۹/۱۲/۱۸	۲۵۰ کیلو	—	—

با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های زیر محاسبه کنید:

۱ــ روش شناسایی ویژه (در این روش فرض کنید ۵۰ واحد از فروش اول از موجودی کالای اول دوره و بقیه از محل خرید اول بوده و فروش دوم نیز کلاً از محل خرید مرحله دوم بوده است.)

۲ــ روش میانگین موزون (متحرک)

۳ــ روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

۴ــ روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته با استفاده از روش شناسایی ویژه:

بهای تمام شده کالای فروش رفته = (۵۰ × ۱۰۰۰) + (۱۷۰ × ۱۱۵۰) + (۲۵۰ × ۱۲۰۰) = ۵۴۵۵۰۰

تعداد ۵۰ واحد از فروش اول از محل موجودی کالای اول دوره بوده که با قیمت هر واحد ۱۰۰۰ ریال محاسبه شده و باقی‌ماندهٔ فروش مرحلهٔ اول که ۱۷۰ واحد بوده از محل خرید مرحلهٔ اول انجام شده که قیمت هر واحد آن ۱۱۵۰ ریال است. ضمناً با توجه به این که فروش دوم کلاً از محل خرید مرحلهٔ دوم بوده، قیمت هر واحد از کالای فروش رفته در این مرحله ۱۲۰۰ ریال در نظر گرفته شده است.

محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته با استفاده از روش میانگین موزون:

هنگام استفاده از روش میانگین موزون با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، باید در هر مرحله که کالائی خریداری می‌شود، میانگین موزون مجدداً محاسبه شود. (قیمت میانگین موزون جدیدی محاسبه شود.) پس از انجام خرید مرحلهٔ اول، شرکت مهتاب ۳۰۰ واحد کالا در اختیار دارد که ۱۰۰ واحد آن با قیمت هر کیلو ۱۰۰۰ ریال و ۲۰۰ واحد آن به قیمت هر کیلو ۱,۱۵۰ ریال خریداری شده است. لذا بهای تمام شدهٔ این ۳۰۰ واحد برابر ۳۳۰,۰۰۰ ریال است، که اگر آن را بر ۳۰۰ واحد تقسیم کنید، میانگین موزون بهای تمام شده هر واحد ۱,۱۰۰ ریال می‌شود:

بهای تمام شدهٔ موجودی کالا پس از خرید مرحلهٔ اول = (۱۰۰ × ۱۰۰۰) + (۲۰۰ × ۱۱۵۰) = ۳۳۰,۰۰۰

میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو =	۳۳۰,۰۰۰ / ۳۰۰	= ۱۱۰۰

با توجه به اینکه فروش مرحله اول در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۴، یعنی پس از خرید مرحلهٔ اول انجام شده است، میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو کالای فروش رفته در مرحله اول ۱,۱۰۰ ریال و که کل آن برابر ۲۴۲,۰۰۰ ریال (۲۲۰ × ۱,۱۰۰ = ۲۴۲,۰۰۰) است.

پس از انجام فروش مرحلهٔ اول، ۸۰ کیلو کالا باقی می‌ماند که میانگین موزون بهای تمام شدهٔ یک کیلوی آن ۱,۱۰۰ ریال است. با انجام خرید مرحله دوم به قیمت هر کیلو ۱,۲۰۰ ریال، مجدداً باید میانگین موزون بهای تمام شدهٔ یک واحد کالا به صورت زیر محاسبه شود:

۴۷۲,۰۰۰ = (۱,۲۰۰ × ۳۲۰) + (۱,۱۰۰ × ۸۰) = بهای تمام شده موجودی کالا پس از خرید مرحله دوم

میانگین موزون بهای تمام شدهٔ یک کیلو =	۴۷۲,۰۰۰ / (۸۰ + ۳۲۰)	= ۱۱۸۰

پس میانگین موزون بهای تمام شدهٔ یک کیلو کالای فروش رفته در مرحله دوم ۱۱۸۰ ریال و کل آن برابر ۲۹۵,۰۰۰ ریال (۲۹۵,۰۰۰ = ۱,۱۸۰ × ۲۵۰) است.

بنابراین، کل بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش میانگین موزون مبلغ ۵۳۷,۰۰۰ ریال است: ۲۴۲,۰۰۰ + ۲۹۵,۰۰۰ = ۵۳۷,۰۰۰

یادآوری می‌شود در صورت استفاده از روش میانگین موزون با روش ثبت دائمی موجودیها، به روش مذکور «روش میانگین موزون متحرک» یا سیار نیز گفته می‌شود. زیرا، با هر خرید، میانگین تغییر می‌یابد.

محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO):

همان‌طور که در قسمت‌های قبل بیان گردید، در این روش فرض می‌شود هر کالایی که زودتر خریداری شده، زودتر نیز به فروش رسیده است. بنابراین، ۱۰۰ کیلو از فروش مرحلهٔ اول از محل موجودی کالای اول دوره و بقیه (۱۲۰ واحد) از محل خرید مرحلهٔ اول بوده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحلهٔ اول با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) برابر است با:

(۱۰۰ × ۱۰۰۰) + (۱۲۰ × ۱۱۵۰) = ۲۳۸,۰۰۰

کل خرید مرحلهٔ اول ۲۰۰ کیلو بوده که ۱۲۰ کیلوی آن در فروش مرحلهٔ اول تحویل مشتریان شده و فقط ۸۰ کیلوی آن باقی مانده است که این ۸۰ کیلو نیز طی فروش مرحله دوم به فروش رسیده است. لذا ۸۰ کیلو از فروش مرحلهٔ دوم از محل خرید اول و بقیهٔ آن که ۱۷۰ کیلو می‌باشد (۱۷۰ = ۸۰ ـ ۲۵۰) از محل خرید دوم بوده است. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحلهٔ دوم با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) برابر است با:

(۸۰ × ۱,۱۵۰) + (۱۷۰ × ۱,۲۰۰) = ۲۹۶,۰۰۰

بنابراین کل بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) مبلغ ۵۳۴,۰۰۰ ریال است:

۲۳۸,۰۰۰ + ۲۹۶,۰۰۰ = ۵۳۴,۰۰۰

محاسبه بهای تمام‌شدۀ کالای فروش رفته با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO):

همان‌طور که در قسمت‌های قبل بیان گردید، در این روش فرض می‌شود هر کالایی که دیرتر خریداری شده، زودتر به فروش رسیده است. بنابراین، ۲۰۰ کیلو از فروش مرحلۀ اول از محل خرید مرحلۀ اول و بقیه (۲۰ واحد) از محل موجودی کالای اول دوره بوده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحلۀ اول با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برابر است با:

(۲۰۰ × ۱۱۵۰) + (۲۰ × ۱۰۰۰) = ۲۵۰,۰۰۰

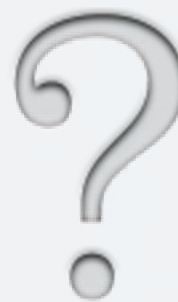
با توجه به توضیحات فوق فرض می‌شود که فروش دوم نیز کلاً از محل خرید دوم بوده است. بنابراین، بهای تمام شدۀ کالای فروش رفته در مرحلۀ دوم با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برابر است با:

(۲۵۰ × ۱۲۰۰) = ۳۰۰,۰۰۰

بنابراین کل بهای تمام شدۀ کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) مبلغ ۵۵۰۰۰۰ ریال است:

۲۵۰,۰۰۰ + ۳۰۰,۰۰۰ = ۵۵۰,۰۰۰

اکنون خودتان مثال فوق را با فرض استفاده از روش ثبت ادواری موجودی کالا پاسخ دهید. خواهید دید نتایج روش‌هایی که شناسایی ویژه و روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) با هر دو روش (سیستم) ثبت ادواری و دائمی یکسان است، ولی روش‌های میانگین موزون و روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) در روش (سیستم) ثبت ادواری و دائمی به نتایج مختلفی خواهد رسید.



پرسش

۱ ـ « حساب خرید» در چه مواردی استفاده می‌شود؟
۲ ـ در روش ادواری هنگام خرید کالا چه حسابی بدهکار می‌شود؟
۳ ـ انواع تخفیفات و برگشت از خرید کالا را نام ببرید.
۴ ـ تخفیف تجاری چیست؟ آن را توضیح دهید.
۵ ـ حساب برگشت از خرید و تخفیفات در چه مواقعی مورد استفاده قرار می‌گیرد؟
۶ ـ تخفیف نقدی خرید را توضیح دهید.
۷ ـ حساب فروش در چه مواردی استفاده می‌شود؟
۸ ـ تعیین کنید که ماهیت هر کدام از حساب‌های زیر بدهکار است یا بستانکار:

فروش	برگشت از فروش و تخفیفات
تخفیفات نقدی فروش	خرید
برگشت از خرید و تخفیفات	تخفیفات نقدی خرید
هزینهٔ حمل کالای خریداری شده	

۹ ـ در روش ادواری هنگام فروش کالا چه حسابی بستانکار می‌شود؟
۱۰ ـ برای ثبت عملیات مالی مربوط به موجودی‌های کالا چند سیستم ثبت حسابداری وجود دارد؟ هر کدام را توضیح دهید.
۱۱ ـ منظور از انبارگردانی چیست؟ توضیح دهید.
۱۲ ـ روش‌های ارزیابی موجودی کالا را نام ببرید.
۱۳ ـ در کدام‌یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که فروش‌های دوره مالی از موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دورهٔ مالی به عمل آمده است؟
۱۴ ـ در کدام‌یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای دورهٔ مالی به‌عمل آمده است؟
۱۵ ـ در کدام‌یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که هر کالایی که زودتر خریداری شده دیرتر به فروش رسیده است؟
۱۶ ـ در کدام‌یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که هر کالایی که دیرتر خریداری شده زودتر به فروش رسیده است؟
۱۷ ـ اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه را شرح دهید.
۱۸ ـ هنگام برگشت تمام یا قسمتی از کالای خریداری شده چه حسابی بستانکار می‌شود؟
۱۹ ـ تخفیفی که بابت معیوب بودن کالا از فروشنده گرفته می‌شود به چه حسابی منظور می‌شود؟
۲۰ ـ تخفیفی که بابت معیوب بودن کالا به خریدار اعطا می‌شود به چه حسابی منظور می‌شود؟
۲۱ ـ هنگام برگشت تمام یا قسمتی از کالای فروش رفته چه حسابی بدهکار می‌شود؟
۲۲ ـ توضیح دهید که کدام‌یک از روش‌های محاسبه بهای تمام شدهٔ موجودی کالا در روش ثبت ادواری و دائمی به نتایج یکسان می‌رسد؟
۲۳ ـ در کدام‌یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که فروش‌های دورهٔ مالی از آخرین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؟



تمرین

۱ـ مؤسسهٔ بازرگانی محمدی در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۷ مبلغ ۷۵۴,۰۰۰ ریال کالا بصورت نقد خریداری کرد. این رویداد را در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ بازرگانی محمدی با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.

۲ـ مؤسسهٔ بازرگانی ندا در تاریخ ۸۸/۲/۱۳ مبلغ ۴۶۲,۰۰۰ ریال کالا به‌صورت نسیه خریداری کرد. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی ندا با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.

۳ـ مؤسسهٔ بازرگانی احمدی در تاریخ ۸۸/۲/۲۴ مبلغ ۶۷۸,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۳۷۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً پرداخت نمود. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی احمدی با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.

۴ـ شرکت بازرگانی صبا در تاریخ ۸۸/۲/۲۸ تعداد ۸۰ دستگاه کولر از شرکت بازرگانی صدف به صورت نقد خریداری کرد. شرکت بازرگانی صدف قیمت هر دستگاه کولر را ۴۵۰,۰۰۰ ریال اعلام کرده است لیکن به خریدارانی که بیشتر از ۲۰ دستگاه کولر خریداری نمایند، چهار درصد تخفیف اعطا می‌نماید. این رویداد را در دفتر روزنامه شرکت بازرگانی صبا ثبت کنید.

۵ـ شرکت شادی در تاریخ ۸۸/۳/۲ مبلغ ۸۸۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۸/۳/۵ به علت معیوب بودن بخشی از کالای خریداری شده مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال تخفیف گرفته شد و ۲۶,۰۰۰ ریال از کالا نیز به فروشنده برگشت داده شد. این رویدادها را در دفتر روزنامه شرکت شادی ثبت کنید.

۶ـ مؤسسهٔ بازرگانی شفق در تاریخ ۸۸/۳/۱۸ مبلغ ۲۴۸,۰۰۰ ریال کالا از شرکت بازرگانی ندا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۸/۳/۲۳ معادل ۲۴,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده به فروشنده برگشت داده شد و در تاریخ ۸۸/۳/۲۷ وجه کالای خریداری شده را پرداخت کرد. این رویدادها را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی شفق ثبت کنید.

۷ـ مؤسسهٔ بازرگانی سما در تاریخ ۸۸/۲/۱ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۵ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۵ ـ ۲/۱۰) خریداری کرد. مؤسسه به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۸/۲/۱۰ وجه کالای مذکور را به صورت نقد پرداخت کرد. رویدادهای مربوط به خرید کالا و پرداخت وجه آن را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی سما ثبت کنید.

۸ـ مؤسسهٔ بازرگانی گسترش در تاریخ ۸۸/۳/۱ مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۵۰ ـ ۲/۱۰) خریداری کرد و در تاریخ ۸۸/۴/۱۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی گسترش ثبت کنید.

۹ـ شرکت بازرگانی نوا در تاریخ ۸۸/۲/۱۳ مبلغ ۶۲۴,۰۰۰ ریال کالا بصورت نسیه به فروش رساند. این رویداد را در دفتر روزنامهٔ مؤسسه بازرگانی نوا ثبت کنید.

۱۰ـ مؤسسهٔ بازرگانی حسینی در تاریخ ۸۸/۲/۲۱ مبلغ ۷۸۶,۰۰۰ ریال کالا به فروش رساند و مبلغ ۳۹۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً دریافت نمود. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حسینی ثبت کنید.

۱۱ـ مؤسسهٔ بازرگانی حسینی در تاریخ ۸۸/۲/۲۴ تعداد ۲۴۰ جفت کفش به فروشگاه زنجیره ای تابان به صورت نقد به فروش رساند. مؤسسهٔ بازرگانی حسینی هر جفت از کفشهای مزبور را به مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند اما برای خریدهای بالای ۱۰۰ جفت، قیمت هر جفت کفش را ۹۸,۰۰۰ ریال در نظر می گیرد. لذا بابت این معامله، فروشگاه زنجیره‌ای تابان مبلغ ۲۳۵۲۰,۰۰۰ ریال به مؤسسهٔ بازرگانی حسینی پرداخت کرد. این رویداد را در دفتر روزنامهٔ مؤسسه بازرگانی حسینی و فروشگاه زنجیره ای تابان ثبت کنید.

۱۲ـ شرکت کوهستان در تاریخ ۸۸/۳/۲ مبلغ ۱۲۴۶,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رساند. در تاریخ ۸۸/۳/۶ به علت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال تخفیف به خریدار داده شد و ۲۶,۰۰۰ ریال از کالا نیز توسط خریدار برگشت داده شد. این رویداد را در دفتر روزنامه شرکت کوهستان ثبت کنید.

۱۳ـ مؤسسهٔ بازرگانی شهاب در تاریخ ۸۸/۶/۱ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۶۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۵ روز پرداخت شود (ن/۶۰ـ ۱۵/۲) به فروش رساند. خریدار وجه کالای مذکور را در تاریخ ۸۸/۶/۱۵ پرداخت کرد. رویدادهای مربوط به فروش کالا و دریافت وجه آن را در دفتر روزنامهٔ مؤسسه بازرگانی شهاب ثبت کنید.

۱۴ـ شرکت نیکو در تاریخ ۸۸/۳/۱ مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۱ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۰ـ ۱۰/۱) به فروش رساند. خریدار در تاریخ ۸۸/۴/۱۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه شرکت نیکو ثبت کنید.

۱۵ـ مؤسسهٔ بهار در تاریخ ۸۷/۳/۲۰ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰ـ ۱۰/۲ به فروش رساند. در تاریخ ۸۷/۳/۲۲ خریدار ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به مؤسسه برگشت داد و با توافق طرفین، مبلغ ۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن بخشی از کالا در نظر گرفته شد. خریدار در تاریخ ۸۷/۳/۳۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه مؤسسه بهار ثبت کنید.

۱۶ـ اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت سپند در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
خرید کالا	۱۳۸۸/۲/۲۱	۳۰۰ کیلو	۶۰۰ ریال	۱۸۰,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۷/۱۴	۶۰۰ کیلو	۷۲۰ ریال	۴۳۲,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۱۱/۲۴	۴۵۰ کیلو	۸۰۰ ریال	۳۶۰,۰۰۰
جمع		۱۳۵۰ کیلو		۹۷۲,۰۰۰

در صورتی که طی سال ۱۳۸۸ مقدار ۸۵۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۵۰۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های میانگین موزون، FIFO و LIFO تعیین کنید. (با روش ثبت ادواری موجودی کالا)

۱۷ـ با استفاده از اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که کالاهای فروش رفته شرکت سپند در سال ۱۳۸۸ شامل ۶۰۰ کیلو کالای خریداری شده در ۸۸/۷/۱۴ و ۲۵۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۸۸/۱۱/۲۴ باشد، با استفاده از روش شناسایی ویژه، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ را با روش ثبت ادواری و همچنین روش ثبت دائمی موجودی کالا محاسبه کنید.

۱۸ـ اطلاعات زیر در مورد مؤسسه بازرگانی شقایق در پایان سال ۱۳۸۷ در دست است:

خرید ۷۴۶,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۲۱,۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۱۴,۰۰۰ ریال و هزینه حمل کالای

خریداری شده ۴۷,۰۰۰ ریال. صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده مؤسسه برای سال ۱۳۸۷ را تهیه نمائید.

۱۹ ـ بهای تمام شده کالای خریداری شده فروشگاه بهار در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۴۲,۶۰۰ ریال، موجودی کالای اول دورهٔ آن ۲۱۴,۰۰۰ ریال و موجودی کالای پایان دوره آن ۱۷۶,۰۰۰ ریال می‌باشد. صورت بهای تمام شده کالای فروش رفتهٔ فروشگاه بهار برای سال ۱۳۸۸ را تهیه کنید.

۲۰ ـ اطلاعات زیر در مورد فروشگاه شقایق در پایان سال ۱۳۸۷ در دست است:

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۲۴,۰۰۰ ریال، فروش ۹۷۱,۰۰۰ ریال، برگشت از فروش و تخفیفات ۴۱,۲۰۰ ریال، تخفیفات نقدی فروش ۱۷,۶۰۰ ریال، هزینه حقوق ۱۹۸,۷۰۰ ریال، هزینه حمل و نقل کالا ۲۱,۴۰۰ ریال و سایر هزینه‌ها ۴۶,۷۰۰ ریال. صورت سود و زیان فروشگاه شقایق برای سال ۱۳۸۷ را تهیه نمائید.



مسائل

۱ ـ مؤسسهٔ بازرگانی هما در سال ۱۳۸۸ فعالیت بازرگانی خود را شروع کرد. رویدادهای زیر طی سال مذکور در مؤسسه اتفاق افتاده است. مطلوب است ثبت رویدادها در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ بازرگانی هما.

در تاریخ ۸۸/۱/۱۶، مبلغ ۴۶۵,۰۰۰ ریال کالا از شرکت تولیدی آذر بصورت نقد خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۱۸، مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۵، مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت سپهر خریداری و ۴۲۰,۰۰۰ ریال آن نقداً پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۱۳، مبلغ ۶۸۴,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و ۴۲۱,۰۰۰ ریال آن نقداً دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۸، مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰ ـ ۱۰/۲ خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۲۸ وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۳/۱۸ پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۱ مبلغ ۶۷۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۶۰ ـ ۱۵/۲ خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۴ مبلغ ۳۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۱ به فروشنده برگشت داده شد و ۱۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن کالا از فروشنده تخفیف گرفته شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۱۱، وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۱ پرداخت شد. (پرداخت بدهی مربوط به خرید مورخ ۸۸/۴/۱)

در تاریخ ۸۸/۴/۲۰، مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۵۰ ـ ۱۰/۲ خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۲۲، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۲۰ برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۶/۱۰، وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۲۰ پرداخت شد.

۲ ـ فروش‌های شرکت بازرگانی شکوفه در سال ۱۳۸۷ به شرح زیر است:

در تاریخ ۸۷/۱/۱۴ مبلغ ۲۴۶,۰۰۰ ریال کالا بصورت نقد به فروش رسید.

در تاریخ ۸۷/۱/۲۵، مبلغ ۷۲۱,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و ۳۸۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.

در تاریخ ۸۷/۳/۱۷، مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰ ـ ۱۰/۲ به فروش رسید.

در تاریخ ۸۷/۳/۲۷، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۳/۱۷ دریافت شد.

در تاریخ ۸۷/۴/۱، مبلغ ۷۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۶۰ ـ ۱۰/۲ به فروش رسید.

در تاریخ ۸۷/۴/۳، مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۱ توسط خریدار برگشت داده شد و ۱۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن کالا در نظر گرفته شد.

در تاریخ ۸۷/۴/۱۱، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۱ دریافت شد.

در تاریخ ۸۷/۴/۲۱، مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۵۰ ـ ۱۰/۲ به فروش رسید.

در تاریخ ۸۷/۴/۲۲، مبلغ ۶۴,۰۰۰ ریال از کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۲۱ برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۷/۶/۱۱، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۲۱ دریافت شد.

مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه شرکت

ب) انتقال ثبت‌ها به دفتر کل به شکل T

ج) محاسبه فروش خالص شرکت

۳ـ رویدادهای زیر در مؤسسهٔ بازرگانی ندا در سال ۱۳۸۸ اتفاق افتاده است. مطلوب است ثبت این رویدادها در دفتر روزنامه مؤسسه.

در تاریخ ۸۸/۱/۱۴، مبلغ ۵۰ میلیون ریال کالا از شرکت تولیدی مهران خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۳، وجه کالای خریداری شده از شرکت تولیدی مهران پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۴، مبلغ ۲۶ میلیون ریال کالا از شرکت بهار خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۳، وجه کالای خریداری شده از شرکت بهار پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۴، مبلغ ۵۰ میلیون ریال کالا از شرکت تولیدی گلها خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۸، مبلغ ۱ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت تولیدی گلها به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۱۲، مبلغ ۴۶ میلیون ریال کالا به فروش رسید و ۲۱ میلیون ریال آن نقداً دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۲۸ مبلغ ۶۵ میلیون ریال کالا به فروش رسید و ۲۳ میلیون ریال آن به صورت نقد دریافت شد.

۴ـ مبادلات سال ۱۳۸۸ شرکت ساحل به شرح زیر است:

در تاریخ ۸۸/۱/۱۷، مبلغ ۶۰ میلیون ریال کالا بصورت نسیه از شرکت بستان خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۱۹، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت بستان به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۱، بابت معیوب بودن کالای خریداری شده از شرکت بستان مبلغ یک میلیون ریال تخفیف از خریدار گرفته شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۷، وجه کالای خریداری شده از شرکت بستان پرداخت شد. (پرداخت بدهی مربوط به شرکت بستان)

در تاریخ ۸۸/۲/۱، مبلغ ۴۰ میلیون ریال کالا بصورت نسیه به شرکت بیستون فروخته شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۱۹، مبلغ ۱ میلیون ریال از کالای فروخته شده به شرکت بیستون برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۲۱، بابت معیوب بودن کالای فروخته شده به شرکت بیستون مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال تخفیف به آن شرکت اعطا شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۲۷، وجه کالای فروخته شده به شرکت بیستون دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱، مبلغ ۲۵ میلیون ریال کالا بصورت نقد از شرکت نیکان خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۵، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت نیکان به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۸، مبلغ ۳۸ میلیون ریال کالا بصورت نسیه از شرکت پیام خریداری شد و ۸۵۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل آن پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۲، مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده از شرکت پیام به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۲۷، وجه کالای خریداری شده از شرکت پیام پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۱، مبلغ ۴۵ میلیون ریال کالا بصورت نسیه به شرکت ماهان فروخته شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۴، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای فروخته شده به شرکت ماهان برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۲۱، بابت معیوب بودن کالای فروخته شده به شرکت ماهان مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال تخفیف به آن شرکت اعطا شد.

در تاریخ ۸۸/۷/۳، وجه کالای فروخته شده به شرکت ماهان دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۸/۱، مبلغ ۸۵ میلیون ریال کالا از شرکت تابان نقداً خریداری شد. شرکت تابان به خریدارانی که بیشتر از ۸۰ میلیون ریال کالا خریداری کنند یک درصد تخفیف تجاری اعطا می کند. مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامهٔ شرکت ساحل

ب) ثبت رویدادها در دفاتر شرکت‌هایی که به شرکت ساحل کالا فروخته‌اند.

ج) ثبت رویدادها در دفاتر شرکت‌هایی که از شرکت ساحل کالا خریداری کرده‌اند.

۵ـ مبادلهٔ زیر را دفتر روزنامهٔ شرکت پائیزان و شرکت بهاره ثبت کنید.

شرکت پائیزان در تاریخ ۸۸/۱/۷ مبلغ ۱۸ میلیون ریال کالا به‌صورت نقد از شرکت بهاره خریداری کرد. شرکت بهاره برای خریدهای بیشتر از ۱۰ میلیون ریال، کالاهایش را با ۶ درصد تخفیف به فروش می‌رساند. لذا وجه پرداختی توسط شرکت پائیزان بابت این معامله ۱۶۹۲۰,۰۰۰ ریال می‌گردید.

۶ـ اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت سحاب در سال ۱۳۸۷ در دست است.

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۷/۱/۱	۴۴۰ واحد	۴۰۰ ریال	۱۷۶,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۴/۲۱	۶۰۰ واحد	۴۲۰ ریال	۲۵۲,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۸/۱۲	۷۰۰ واحد	۴۸۰ ریال	۳۳۶,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۱۱/۲۱	۲۶۰ واحد	۵۰۰ ریال	۱۳۰,۰۰۰
جمع		۲,۰۰۰ کیلو		۸۹۴,۰۰۰

در صورتی که طی سال ۱۳۸۷ مقدار ۱۴۰۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۶۰۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های میانگین موزون، FIFO و LIFO تعیین کنید.

۷ـ با استفاده از اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که کالاهای فروش رفته شرکت سحاب در سال ۱۳۸۷ شامل ۲۰۰ کیلو از موجودی اول دوره، ۶۰۰ کیلو کالای خریداری شده در ۸۷/۴/۲۱ و ۴۰۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۸۷/۸/۱۲ باشد، با استفاده از روش شناسایی ویژه، بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۷ را محاسبه کنید.

۸ـ اطلاعات زیر در مورد فروشگاه نیلو در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
فروش		۸۷۶,۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱,۴۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۲۸,۰۰۰	
خرید	۴۷۴,۰۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۲۴,۲۰۰
تخفیفات نقدی خرید		۱۷,۸۰۰
هزینهٔ حمل کالای خریداری شده	۳۴,۰۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۱۰۴,۰۰۰	
هزینهٔ حقوق	۱۲۵,۰۰۰	
هزینهٔ تلفن و پست	۲۱,۴۰۰	
هزینهٔ حمل و نقل	۱۴,۶۰۰	
سایر هزینه‌ها	۱۳,۲۰۰	

موجودی کالای پایان دوره نیز ۹۷,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است:

الف) تهیهٔ صورت بهای تمام شدهٔ کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۸

ب) تهیهٔ صورت بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۸

ج) تهیهٔ صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۸

۹ـ اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت صدف در سال ۱۳۸۹ در دست است:

شرح	تاریخ	مقدار	قیمت یک واحد
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۹/۱/۱	۴۰۰ کیلو	۵۰۰ ریال
خرید مرحله اول	۱۳۸۹/۲/۸	۸۰۰ کیلو	۵۷۵ ریال
فروش مرحله اول	۱۳۸۹/۴/۱۹	۱۰۰۰ کیلو	—
خرید مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۰/۲۱	۵۵۰ کیلو	۶۰۰
خرید مرحله سوم	۱۳۸۹/۱۱/۱	۵۰۰ کیلو	۶۰۰
فروش مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۲/۱۸	۷۰۰ کیلو	—

در روش شناسایی ویژه فرض کنید ۲۵۰ واحد از فروش اول از موجودی کالای اول دوره و بقیه از محل خرید اول بوده و ۳۰۰ کیلو از فروش دوم از محل خرید مرحلهٔ دوم و بقیه از خرید مرحله سوم بوده است.)

با فرض استفاده از روش ثبت ادواری موجودی کالا، مطلوب است محاسبهٔ بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش‌های زیر:

۱ـ روش شناسایی

۲ـ روش میانگین موزون

۳ـ روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

۴ـ روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

۱۰ـ با توجه به اطلاعات سؤال قبل، با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های زیر محاسبه کنید:

۱ـ روش شناسایی ویژه

۲ـ روش میانگین موزون

۳ـ روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

۴ـ روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

۱۱ـ اطلاعات زیر در مورد فروشگاه روشن در پایان سال ۱۳۸۹ در دست است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
فروش		۶۴۲,۱۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۱۱,۴۰۰	
خرید	۶۷۴,۰۰۰	
تخفیفات نقدی خرید		۱۴,۱۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۲۳,۰۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۸۴,۰۰۰	
هزینه حقوق	۸۷,۴۰۰	
هزینه آب و برق	۲۱,۴۰۰	
سایر هزینه‌ها	۱۷,۲۰۰	

موجودی کالای پایان دوره نیز ۶۷,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است:

الف) تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹

ب) تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹

ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۹

مثال جامع در مورد خرید و فروش کالا

عملیات مالی زیر در مؤسسهٔ بازرگانی سپهر طی سه ماهه اول سال ۱۳۸۸ اتفاق افتاده است.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸، مبلغ ۹۷۵,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۴، مبلغ ۷۴۶۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۷، مبلغ ۲۱,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸ به فروشنده برگشت داده شد و همچنین بابت معیوب بودن بخشی ازکالای خریداری شده، معادل مبلغ ۱۷۰۰۰ ریال از کالای مذکور به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۸، بدهی مربوط به کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ مبلغ ۸۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۴۵ ـ ۱۰/۲) خریداری شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۳ مبلغ ۱۴,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ به فروشنده برگشت داده شد و همچنین بابت معیوب بودن بخشی از کالاهای خریداری شده، معادل مبلغ ۱۶,۰۰۰ ریال از کالای مذکور به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۱ بدهی مربوط به کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۴ مبلغ ۹۸۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و مبلغ ۶۱۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۷ مبلغ ۱۹,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۴ برگشت شد و همچنین بابت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال تخفیف به مشتری داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱ مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۳۰ ـ ۱۰/۱) به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۴ مبلغ ۷۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۴۰ ـ ۱۰/۲) به فروش رسید.

در تاریخ ۸۸/۳/۷ بابت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته در ۸۸/۳/۴ مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال به مشتری تخفیف داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱۴، طلب مربوط به کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۴ دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۳۰ طلب مربوط به کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱ دریافت شد.

رویدادهای فوق را در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ بازرگانی سپهر ثبت نمائید.

دفـــتر روزنامه

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱/۱۸	خرید کالا حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا به صورت نسیه		۹۷۵,۰۰۰	۹۷۵,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۴	خرید کالا صندوق حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا به صورت نقد و نسیه		۷۴۶,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰ ۲۶۶,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۷	حساب‌های پرداختنی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای خریداری شده		۳۸,۰۰۰	۳۸,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۸	حساب‌های پرداختنی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۱/۱۸		۹۳۷,۰۰۰	۹۳۷,۰۰۰
	۸۸/۲/۱	خرید کالا حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا با شرط ن/۴۵ ـ ۱۰/۲		۸۳۰,۰۰۰	۸۳۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۳	حساب‌های پرداختنی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای خریداری شده		۳۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۱	حساب‌های پرداختنی تخفیفات نقدی خرید صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۲/۱		۸۰۰,۰۰۰	۱۶,۰۰۰ ۷۸۴,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۴	صندوق حساب‌های دریافتنی فروش کالا بابت فروش کالا به صورت نقد و نسیه		۶۱۰,۰۰۰ ۳۷۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۷	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتنی بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای فروش رفته		۴۱,۰۰۰	۴۱,۰۰۰
	۸۸/۳/۱	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه با شرط ن/۳۰ ـ ۱۰/۱		۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۴	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه با شرط ن/۴۰ ـ ۱۰/۲		۷۳۰,۰۰۰	۷۳۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۷	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتنی تخفیف بابت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته		۳۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۱۴	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتنی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۸/۳/۴		۶۸۶,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۰	صندوق حساب‌های دریافتنی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در ۸۸/۳/۱		۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰



مثال جامع در مورد موجودی کالا

مثال ۲: اطلاعات زیر در ارتباط با موجودی کالای شرکت شایسته در دست است:

تاریخ	شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
۸۲/۱/۱	موجودی کالای اول دوره	۱۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
۸۲/۱/۲۴	خرید کالا	۲۵۰	۱۰۹۰	۲۷۲۵۰۰
۸۲/۱/۲۹	فروش مرحله اول	۱۵۰	۱۹۰۰	۲۸۵,۰۰۰
۸۲/۲/۵	خرید کالا	۱۵۰	۹۵۰	۱۴۲۵۰۰
۸۲/۳/۱۲	فروش مرحله دوم	۲۰۰	۲۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
۸۲/۴/۲۴	فروش مرحله سوم	۱۲۰	۱۹۵۰	۲۳۴,۰۰۰
۸۲/۸/۱۹	خرید کالا	۴۰۰	۱۱۰۰	۴۴۰,۰۰۰
۸۲/۱۰/۱	فروش مرحله چهارم	۲۶۰	۲۰۵۰	۵۳۳,۰۰۰
۸۲/۱۱/۵	خرید کالا	۱۰۰	۱۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰

در صورتی که فروش مرحلهٔ اول از محل خریدهای ۸۲/۱/۲۴، ۱۰۰ کیلو از فروش مرحله دوم از محل موجودی اول دوره و مابقی آن از محل خریدهای ۸۲/۲/۵، ۸۰ کیلو از فروش مرحله سوم از محل خریدهای ۸۲/۱/۲۴ و مابقی آن از محل خریدهای ۸۲/۲/۵ و فروش مرحله چهارم از محل خریدهای ۸۲/۸/۱۹ باشد، مطلوب است محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته و بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با هر کدام از چهار روش، شناسایی ویژه، میانگین موزون، اولین صادره از اولین وارده و اولین صادره از آخرین وارده یا روش ادواری

الف) روش شناسایی ویژه

جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به روش شناسایی ویژه

فروش‌ها	تعداد (مقدار)	از محل	بهای تمام شده یک واحد	جمع بهای تمام شده
مرحلهٔ اول	۱۵۰	خرید ۸۲/۱/۲۴	۱,۰۹۰	۱۶۳,۵۰۰
مرحلهٔ دوم	۱۰۰ ۱۰۰	موجودی اول دوره خرید ۸۲/۲/۵	۱۰۰۰ ۹۵۰	۱۰۰,۰۰۰ ۹۵,۰۰۰
مرحلهٔ سوم	۸۰ ۴۰	خرید ۸۲/۱/۲۴ خرید ۸۲/۲/۵	۱۰۹۰ ۹۵۰	۸۷,۲۰۰ ۳۸,۰۰۰
مرحلهٔ چهارم	۲۶۰	خرید ۸۲/۸/۱۹	۱,۱۰۰	۲۸۶,۰۰۰
جمع	۷۳۰			۷۶۹,۷۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته در سال ۱۳۸۲ جمعاً ۷۶,۹۷۰۰ ریال است. برای به‌دست آوردن بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره می‌توان رقم فوق را از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر نمود.

بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته ـ بهای تمام شدهٔ کالای آماده برای فروش = بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره

برای به‌دست آوردن بهای تمام شده کالای آماده برای فروش باید کل خریدهای دوره را با موجودی کالای اول دوره جمع کنیم.

۱,۰۷۰,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰ + ۲۷,۲۵۰۰ + ۱۴,۲۵۰۰ + ۴۴۰,۰۰۰ + ۱۱۵,۰۰۰ = بهای تمام شدهٔ کالای آماده برای فروش

بهای تمام شده کالای فروش رفته ـ بهای تمام شده کالای آماده برای فروش = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

۳۰۰,۳۰۰ = ۷۶,۹۷۰۰ ـ ۱۰۷۰,۰۰۰

بنابراین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره ۳۰۰,۳۰۰ ریال است.

البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می‌توان محاسبه نمود:

جدول محاسبه بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره به روش شناسایی ویژه

موجودی پایان دوره	تعداد (مقدار)	بهای تمام شده یک واحد	جمع بهای تمام شده
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۲۰	۱,۰۹۰	۲۱,۸۰۰
از محل خرید ۸۲/۲/۵	۱۰	۹۵۰	۹,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۱۴۰	۱,۱۰۰	۱۵۴,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	۱۰۰	۱,۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰
جمع	۲۷۰		۳۰۰,۳۰۰

ب) روش میانگین موزون

در روش میانگین موزون بهای تمام شدهٔ کالای آماده برای فروش را بر تعداد (مقدار) کالای آماده برای فروش تقسیم می‌کنیم تا میانگین موزون بهای تمام شدهٔ یک واحد بدست آید. قبلاً ملاحظه کردید که بهای تمام شدهٔ کالای آماده برای فروش شرکت شایسته در سال ۱۳۸۲ مبلغ ۱,۰۷۰,۰۰۰ ریال و تعداد کالای آماده فروش (موجودی اول دوره بعلاوه کل خریدهای طی دوره) ۱۰۰۰ کیلو است. لذا میانگین موزون بهای تمام شدهٔ یک واحد از کالای آماده فروش شرکت شایسته در سال ۱۳۸۲ معادل ۱,۰۷۰ ریال (۱,۰۷۰ = ۱,۰۰۰ ÷ ۱,۰۷۰,۰۰۰) است. بنابراین، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته در روش میانگین موزون ۷۸۱,۱۰۰ ریال (۱,۰۷۰ × ۷۳۰) و بهای تمام شده موجودی کالای پایان دورهٔ آن ۲۸۸,۹۰۰ ریال (۲۸۸,۹۰۰ = ۱,۰۷۰ × ۲۷۰) تعیین می‌شود.

ج) روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

همان‌طور که قبلاً نیز گفته شد، در روش اولین صادره از اولین وارده فرض می‌شود که کالاهائی که زودتر خریداری شده اند زودتر نیز به فروش رسیده اند. بنابراین موجودی کالای آخر دوره به خریدهای آخر سال مربوط می‌شود. در شرکت شایسته از ۱۰۰۰ واحد کالای آماده برای فروش ۷۳۰ واحد آن طی سال به فروش رسیده و ۲۷۰ واحد آن در پایان دوره باقی مانده است. بهای تمام شده ۷۳۰ واحد کالای فروش رفته در روش اولین صادره از اولین وارده فرض می‌شود که به ترتیب از موجودی اول دوره و خریدهای زیر بوده است:

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به روش اولین صادره از اولین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل موجودی اول دوره	۱۰۰	۱,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
از محل خرید۸۲/۱/۲۴	۲۵۰	۱,۰۹۰	۲۷۲,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۲/۵	۱۵۰	۹۵۰	۱۴۲,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۲۳۰	۱,۱۰۰	۲۵۳,۰۰۰
جمع	۷۳۰		۷۶۸,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته ۷۶,۸۰۰۰ ریال است. برای محاسبه بهای تمام شده

موجودی کالای پایان دوره می‌توان بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته را از بهای تمام شدهٔ کالای آماده برای فروش کسر نمود

بنابراین: بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره = ۷۶۸,۰۰۰ ـ ۱,۰۷۰,۰۰۰ = ۳۰۲,۰۰۰

البته بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می‌توان محاسبه نمود:

محاسبه بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از اولین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹ از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	۱۷۰ ۱۰۰	۱,۱۰۰ ۱,۱۵۰	۱۸۷,۰۰۰ ۱۱۵,۰۰۰
جمع	۲۷۰		۳۰۲,۰۰۰

د) روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

همان‌طور که قبلاً نیز گفته شد، در روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود که کالاهایی که دیرتر خریداری شده‌اند زودتر به فروش رسیده اند. بنابراین موجودی کالای آخر دوره از محل موجودی کالای اول دوره و خریدهای اول سال است. در شرکت شایسته از ۱۰۰۰ واحد کالای آماده برای فروش ۷۳۰ واحد آن طی سال به فروش رسیده و ۲۷۰ واحد آن در پایان دوره باقی مانده است. بهای تمام شدهٔ ۷۳۰ واحد کالای فروش رفته در روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود که به ترتیب از آخرین خریدها بشرح زیر بوده است:

محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته به روش اولین صادره از آخرین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	**۱۰۰**	**۱,۱۵۰**	**۱۱۵,۰۰۰**
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	**۴۰۰**	**۱,۱۰۰**	**۴۴۰,۰۰۰**
از محل خرید ۸۲/۲/۵	**۱۵۰**	**۹۵۰**	**۱۴۲,۵۰۰**
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	**۸۰**	**۱,۰۹۰**	**۸۷,۲۰۰**
جمع	**۷۳۰**		**۷۸۴,۷۰۰**

همان‌طور که ملاحظه می‌شود بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته ۷۸,۴۷۰۰ ریال است. برای محاسبه بهای تمام‌شدهٔ موجودی کالای پایان دوره می‌توان بهای تمام شده کالای فروش رفته را از بهای تمام شدهٔ کالای آماده برای فروش کسر نمود بنابراین:

بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره = ۷۸۴,۷۰۰ ـ ۱,۰۷۰,۰۰۰ = ۲۸۵,۳۰۰

البته بهای تمام شدهٔ موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می توان محاسبه نمود:
محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از آخرین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل موجودی کالای اول دوره	۱۰۰	۱,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۱۷۰	۱,۰۹۰	۱۸۵,۳۰۰
جمع	۲۷۰		۲۸۵,۳۰۰

نکتهٔ مهمی که در پایان این فصل لازم است به آن اشاره شود این است که در هر کدام از روش‌های میانگین موزون، اولین صادره از اولین وارده و روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود که فروش‌های دوره مثلاً از محل خریدهای پایان دوره یا مثلاً از محل موجودی اول دوره و خریدهای ابتدای سال بوده است و لزومی ندارد که گردش واقعی کالا مطابق با این گردش فرضی باشد یا نباشد.

بنابراین، ممکن است تمامی موجودی کالای اول دوره شرکت به فروش رسیده باشد ولی بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از آخرین وارده محاسبه شود. و یا موجودی کالای اول دوره شرکت اصلاً به فروش نرسیده باشد ولی بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از اولین وارده محاسبه شود. پس به طور کلی لزومی به مطابقت گردش فرضی با گردش فیزیکی کالا وجود ندارد. البته فقط در روش شناسائی ویژه گردش فرضی با گردش فیزیکی کالا مطابقت دارد.

فصل پنجم

اسناد تجاری



اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ ـ انواع اسناد تجاری را توضیح دهد.
۲ ـ تفاوت‌های انواع مختلف اسناد تجاری شامل سفته، برات و چک را بداند.
۳ ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به دریافت و واگذاری سفته را انجام دهد.
۴ ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به واگذاری سفته به بانک جهت وصول را انجام دهد.
۵ ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به فروش سفته به بانک را انجام دهد.
۶ ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به صدور برات را انجام دهد.

یکی از ابزارها و لوازم انکارناپذیر عرصهٔ فعالیت‌های اقتصادی در دنیای امروز، اسناد تجاری است. امروزه در معاملات، به جای نقل و انتقال حجم زیادی از پول، می‌توان از اسناد تجاری استفاده نمود. بدون استفاده از اسناد تجاری انجام معاملات تجاری در حجم وسیعی که امروزه در جهان اتفاق می‌افتد امکان پذیر نخواهد بود. این اسناد در معنای وسیع کلمه شامل تعداد زیادی از اوراق بهادار است که روزانه در محیط اقتصادی تهیه و رد و بدل می‌شود. از جملهٔ این اسناد می‌توان انواع مختلف چک، حواله‌های پرداخت، سفته و برات را نام برد. در این فصل سه نوع از اسناد تجاری مهم شامل سفته، برات و چک، معرفی می گردد. از بین این اسناد، عمدتاً حسابداری مربوط به سفته مورد بحث قرار می گیرد.

مفهوم اسناد تجاری

همان‌طور که در بالا اشاره شد، اسناد تجاری در معنای وسیع کلمه شامل تعداد زیادی از اوراق بهادار است که روزانه در فعالیت‌های اقتصادی تهیه و رد و بدل می‌شود. به گفتهٔ برخی از استادان حقوق در تعریف اسناد تجارتی اسناد تجارتی در معنای عام به کلیهٔ اسنادی که بین تجار رد و بدل می‌شود گفته می‌شود. امّا در معنای خاص اسنادی هستند که قابل نقل و انتقال‌اند، متضمن دستور پرداخت مبلغ معینی به رؤیت یا به سررسید معین هستند و به جای پول، وسیلهٔ پرداخت قرار می گیرند و از امتیازات و مقررات ویژهٔ قانونی تبعیت می کنند.

مهم‌ترین انواع اسناد تجارتی عبارت‌اند از: انواع مختلف چک، سفته (فته طلب)، برات، قبض رسمی انبار، سهام و برگ‌های قرضه. از میان اسناد تجاری، سفته، چک و برات اسناد ویژه‌ای هستند که به دلیل قابلیت‌هایی خاصی که دارند رعایت تشریفات صوری در آنها فوق‌العاده حائز اهمیت است و تخلف از آنها به بی‌اعتباری آن اسناد منجر می‌شود.[1] علی‌هذا در ادامهٔ این بحث هر کدام از این اسناد تشریح می گردد.

---

۱ ـ در قانون تجارت ایران «اسناد تجاری» تعریف نشده است، اما به موجب مادهٔ ۱۲۸۴ قانون مدنی، «سند عبارت است از هر نوشته‌ای که در مقام دعوی یا دفاع قابل استناد باشد.»

اســـناد تجاری اوراق بهاداری اســـت که در فعالیت‌های اقتصادی به جای وجه نقد یا تضمین تعهدات مورد استفاده قرار می‌گیرد.

چک

به موجب مادهٔ ۳۱۰ قانون تجارت، چک نوشـته‌ای اسـت که به موجب آن صادر کننده، وجوهی را که در نزد مُحالٌ علیه دارد، کلاً یا بعضاً مسترد یا به دیگری واگذار می‌نماید. هرگاه صادرکننده، چک را برای خود صادر کند، در آن صورت خود وی می‌تواند وجه چک را از بانک دریافت نماید. صادر کنندهٔ چک باید حداقل معادل مبلغ چک در بانک وجه داشـته باشـد. چک وسیله دریافت و پرداخت است و در واقع به جای پول نقد به کار می‌رود.[1]

بـه موجـب مـاده ۳۱۱ قانـون تجارت، در چـک باید محـل و تاریخ صدور قید شـود و بـه امضای صادر کننده برسـد. چک ممکن است در وجه حامل یا شخص معین یا به حواله کرد باشد.

چک جنبهٔ کیفری دارد، یعنی در دادگاه بلافاصله رسـیدگی می‌شـود. سـهولت پی‌گیری و صدور حکم جلب، استفاده از چک را متداول‌تر کرده است. در قانون، جرایم ویژه ای برای کسی که چک بلامحل صادر کند وجود دارد.

با توجه به این که عملیات حسابداری مربوط به صدور چک در فصل ۶ تشریح می‌گردد، از توضیح آن در اینجا خودداری شده است.

تاریخ ....
تاریخ به حروف نوشته شود
بانک -------
شعبه ....
۲۲٤۲۸۴ ب/۱۴۴
چک دو ریال
بموجب این چک مبلغ .... ریال
در وجه .... یا بحواله کرد
بپردازید
حساب شماره ....
ریال

۲۲٤۲۸۴ ب/۴۴
تاریخ ....
نام گیرنده ....
مانده قبل
وجه بحساب
جمع
مبلغ این چک
مانده

چک نوشته‌ای اســـت که به موجب آن صادر کننده وجوهی را که در نزد بانک دارد شخصاً دریافت یا به دیگری واگذار می‌نماید.

سفته

به موجب ماده‌ی۳۰۷ قانون تجارت ایران، «فته طلب (سـفته) سـندی است که به موجب آن امضاکننده تعهد می‌کند مبلغی در موعد معین یا عندالمطالبه در وجه حامل یا شـخص معین یا به حواله کرد آن شـخص کارسازی نماید». سفته از جمله اسناد تجارتی اســت که، در معاملات بین تجار و همچنین بین افراد عادی، دادن و گرفتن آن معمول اسـت. سـفته، همان‌طور که در تعریف مزبور بیان شده، سند تعهد پرداخت است و امضاکننده، متعهد می‌شود که مبلغ مندرج در آن را پرداخت نماید. آنچه در

---

۱ ـ حسن حسنی؛ «حقوق تجارت»؛ نشر میزان؛ چاپ پنجم؛ صفحه ۵۱۵

سفته پرداخت آن مورد تعهد قرار می‌گیرد، وجه نقدی است که مقدار آن در متن سفته قید شده است. صادر کننده ملزم است در سررسید سفته، وجه آن را به دارندهٔ آن پرداخت نماید. قید حواله کرد، که قانون نوشتن آن را در سفته به همراه نام شخص معین، پیش بینی کرده است، به شخص مزبور اختیار می‌دهد که سفته را به دیگری واگذار نماید.[1] در ایران برای پرداخت وجه بیشتر از چک استفاده می‌شود و کاربرد سفته عمدتاً در مورد ضمانت است.

سفته سندی است که به موجب آن امضاکننده تعهد می‌کند مبلغی را در وجه حامل یا شخص معین و یا به حواله کرد آن شخص در زمان معین کارسازی نماید.

برات

برات سندی است که به موجب آن صادرکننده از شخص معینی می‌خواهد که در وعدهٔ تعیین شده، مبلغی در وجه شخص ثالث یا به حواله کرد او یا در وجه حامل، پرداخت نماید. برات در موقع صدور قائم به وجود سه نفر است[2]: (۱) برات کش یا صادر کننده برات، یعنی شخصی که برات را صادر و امضا می‌کند. (۲) برات گیر یا قبول کننده برات، یعنی شخصی که برات کش از او می‌خواهد که برات را پرداخت نماید و (۳) برات دار یا دارنده برات یعنی کسی که وجه برات باید به او پرداخت شود. دارنده برات می‌تواند همان شخص صادرکننده برات باشد.

تا زمانی که برات‌گیر ورقهٔ برات را ندیده و پرداخت آن را نپذیرفته است هیچ‌گونه مسئولیتی در قبال دارنده برات نخواهد داشت. بعد از قبولی، برات دارای ارزش قانونی می‌شود. اگر بعداز قبولی برات‌گیر وجه را نپذیرد دارنده برات می‌تواند از طریق دادگستری واخواست نامه صادر و به نشانی برات‌گیر ارسال کند.

عملیات حسابداری مربوط به صدور چک در فصل بعد تشریح می‌گردد. اما در ادامه، ابتدا عملیات حسابداری سفته تشریح می‌شود، سپس توضیحات مختصری نیز در مورد برات ارائه خواهد شد.

---

۱ ـ حسن حسنی؛ «حقوق تجارت»؛ نشر میزان؛ چاپ پنجم؛ صفحه ۴۶۲

۲ ـ حسن حسنی؛ «حقوق تجارت»؛ نشر میزان؛ چاپ پنجم؛ صفحه ۴۷۹

برات تا مبلغ دویست هزار ریال

شماره خزانه داریکل	سررسید	جای پرداخت	شماره
۰۱۴۹۲۱ (الف/۷۲)			

مبلغ به عدد .... تاریخ صدور ....

(تاریخ صدور و سررسید ـ روز ـ ماه ـ سال باتمام حروف نوشته شود)

خواهشمند است در تاریخ ....

درمقابل این برات که نسخه ....

به‌حواله کرد ....

مبلغ یکصد هزار ریال .... ریال بپردازید

(مبلغ با تمام حروف نوشته شود)

نام برات دهنده ....

امضاء برات دهنده ....

نام براتگیر ....

محل اقامت ....

محل پرداخت ....

رویت شد قبول است .... درتاریخ

امضاء براتگیر

برات سندی است که به موجب آن صادرکننده از شخص معینی می‌خواهد که مبلغی را در زمان تعیین شـــده در وجه شـــخص ثالث یا به حواله کـــرد او یا در وجه حامل پرداخت نماید.

ثبت سفته در دفاتر حسابداری صادر کننده سفته

افراد و مؤسســات ممکن اســت بابت خرید نسـیهٔ کالا و ســایر انواع دارایی‌ها، تصفیهٔ بدهی‌ها و اخذ وام به صدور سفته و تحویل آن به اشــخاص طرف حســاب خود اقدام کنند. در دفاتر صادر کنندهٔ سفته، هنگام صدور سفته حساب اسناد پرداختنی بســتانکارمی گردد. اســناد پرداختنی جزء بدهی‌های مؤسسه تلقی می‌شود. برای آشنایی با نحوهٔ ثبت سفته در دفاتر صادرکنندهٔ سفته به مثال زیر توجه نمائید.

مثال ۱: شرکت سایبان در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ مبلغ ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه از شرکت مهرگان خریداری نمود و یک فقره سفتهٔ دو ماهه به فروشنده تحویل داد. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ شرکت سایبان.

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	خرید اسناد پرداختنی بابت خرید کالا از شـرکت مهرگان و صدور سفته ۲ ماهه		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

در دفاتر صادرکننده، هنگام صدور سفته، حساب اسناد پرداختنی بستانکار می‌شود.

لازم به توضیح است که سفته می‌تواند همراه با بهره باشد یا بدون بهره. اما با توجه به این که در کشور ما سفته همراه با بهره رایج و مجاز نیست، تمام مباحث مربوط به سفته با فرض بدون بهره بودن آن ارائه شده است.[1]

ثبت سفته در دفاتر حسابداری دریافت کنندهٔ سفته

افراد و مؤسسات ممکن است بابت فروش نسیهٔ کالا و سایر انواع دارایی‌ها، وصول مطالبات و اعطای قرض یا پرداخت وام به کارکنان خود یا سایر اشخاص دیگر، از طرف مقابل سفته دریافت نمایند. در دفاتر گیرنده، هنگام دریافت سفته، حساب اسناد دریافتنی بدهکار می‌گردد. اسناد دریافتنی جزء دارایی‌های مؤسسه تلقی می‌شود. برای آشنائی با نحوهٔ ثبت سفته در دفاتر دریافت کننده سفته به مثال زیر توجه نمائید.

مثال ۲: با توجه به مفروضات مثال ۱، دریافت سفته را در دفتر روزنامهٔ شرکت مهرگان ثبت نمائید.

دفتر روزنامه

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۲/۲/۱	اسناد دریافتنی فروش بابت فروش کالا به شرکت سایبان و دریافت سفتهٔ دو ماهه		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

در دفاتر گیرنده، هنگام دریافت سفته، حساب اسناد دریافتنی بدهکار می‌شود.

سفتهٔ موجود در صندوق

سفته‌های دریافت شده از دیگران که در صندوق شرکت موجود است به عنوان اسناد دریافتنی طبقه بندی و در صورت‌های مالی شرکت نشان داده می‌شود. اگر سررسید این سفته‌ها از تاریخ ترازنامه یک سال یا کمتر باشد به عنوان اسناد دریافتنی کوتاه مدت و چنانچه سررسید آنها از تاریخ ترازنامه بیشتر از یک سال باشد به عنوان اسناد دریافتنی بلند مدت در ترازنامهٔ شرکت نشان داده می‌شود.

سفته دریافت شده جزءِ اسناد دریافتنی است و اسناد دریافتنی جزءِ دارایی‌های مؤسسه تلقی می‌شود.ظ (برای صادرکننده، سفته جزءِ اسناد پرداختنی است و اسناد پرداختنی بدهی تلقی می‌شود).

تجدید یا تعویض سفته

صادرکنندهٔ سفته ممکن است در سررسید سفته آن را برای مدت مشخصی تمدید و یا آن را با سفته جدید تعویض نماید. برای مثال، چنانچه شرکت سایبان سفتهٔ دو ماههٔ صادر شده در تاریخ ۸۸/۲/۱ را در سررسید آن که ۸۸/۴/۱ است با سفتهٔ دو ماهه دیگری تعویض نماید، ثبت زیر در دفاتر صادرکننده سفته (شرکت سایبان) به عمل می‌آید:

۱ـ برای توضیح بیشتر در مورد حسابداری سفته به کتاب اصول حسابداری۱ دانشگاه پیام نور تألیف عبدالکریم مقدم و علی شفیع زاده مراجعه فرمائید.

دفـــتر روزنامه

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد پرداختنی اسناد پرداختنی صدور ســفتهٔ دو ماهه شــماره ... بابت تعویض سفتهٔ شماره ... (تعویض سفته قدیمی با سفته جدید)		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

رویداد فوق در دفاتر شرکت مهرگان (دریافت کننده سفته) به صورت زیر ثبت می‌شود:

دفـــتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد دریافتنی اسناد دریافتنی دریافت ســفتهٔ دو ماهه شماره ... بابت تعویض سفتهٔ شمارهٔ ... (تعویض سفته قدیمی با سفته جدید)		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

یادآوری می‌شــود بابت تمدید ســفته می‌توان از ثبت حســابداری اجتناب کرد و صرفاً تاریخ آن را، در دفتر یا لیست اسناد موجود نزد شرکت یادداشت یا اصلاح نمود.

هنگام تمدید سفته، در دفاتر دارنده سفته، حساب اسناد دریافتنی بدهکار و همین حساب بستانکار می‌شــود. در دفاتر صادرکننده سفته، حســاب اسناد پرداختنی بستانکار و همین حساب بدهکار می‌شود. همچنین می‌توان از ثبت حسابداری اجتناب نمود و صرفاً تاریخ آن را، در دفتر یا لیست اســناد موجود نزد شرکت، یادداشت یا اصلاح نمود.

✔ ارسال سفته به بانک جهت وصول

همان‌طور که در ابتدای این فصل توضیح داده شد، در اوراق سفته قسمتی تعیین شده است که در آن نوشته شده «این قسمت توسط بانک تکمیل می‌شود». چنانچه هنگام صدور سفته قسمت مزبور توسط بانک مورد توافق صادر کننده و دریافت کننده سفته تکمیل شده باشــد، دارندهٔ ســفته می‌تواند در تاریخ سررسید سفته، وجه آن را از طریق بانک وصول نماید. با وجود این ، هنگام سررسید سفته، صادر کننده می‌تواند وجه آن را به صورت نقد به دارندهٔ ســفته پرداخت نموده و بدون آن که نیاز به مراجعه به بانک وجود داشــته باشد، اصل ســفته را دریافت نماید. با توجه به مفروضات مثال ۱ در صورتی که صادر کننده (شــرکت سایبان) وجه سفته را به صورت نقد به دارندهٔ سفته (شرکت مهرگان) پرداخت نماید، ثبت این رویداد در دفاتر آن‌ها به شرح صفحه بعد است:

دفتر روزنامهٔ شرکت سایبان (صادر کننده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد پرداختنی وجه نقد بابت پرداخت وجه سفته به شرکت مهرگان		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

دفتر روزنامهٔ شرکت مهرگان (دارنده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	وجه نقد اسناد دریافتنی بابت دریافت وجه سفته از شرکت سایبان		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

همان‌طور که در بالا نیز بیان گردید، هنگام سررسید سفته، دارنده سفته می‌تواند وجه آن را از طریق بانک وصول نماید. در این حالت با توجه به مفروضات مثال ۱ ثبت‌های زیر در دفاتر صادر کننده (شرکت سایبان) و دارنده سفته (شرکت مهرگان) انجام می‌شود:

دفتر روزنامهٔ شرکت سایبان (صادر کننده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد پرداختنی حساب بانک (وجه نقد) بابت پرداخت وجه سفته به شرکت مهرگان از طریق بانک		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

دفتر روزنامهٔ شرکت مهرگان (دارنده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد دریافتنی در جریان وصول اسناد دریافتنی ارسال سفته دریافتی از شرکت سایبان به بانک جهت وصول		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

چنانچه بانک وجه سفته مورد نظر را از صادرکنندهٔ سفته (شرکت سایبان) وصول نماید، وجه آن را به حساب دارنده سفته (شرکت مهرگان) واریز می‌نماید و اعلامیهٔ بانکی آن را برای او ارسال می کند. دارندهٔ سفته هنگام وصول اعلامیه بانک، ثبت زیر را در دفتر روزنامه خود به عمل می‌آورد:

دفتر روزنامه شرکت مهرگان (دارنده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	بانک (وجه نقد) اسناد دریافتنی درجریان وصول بابت واریز وجه سفته دریافتی از شرکت سایبان به حساب بانک		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

در صورتی که صادرکننده، وجه سفته را به صورت نقد به دارنده سفته پرداخت نماید، در دفاتر گیرنده سفته، حساب وجه نقد بدهکار و حساب اسناد دریافتنی بستانکار می‌شود.
در دفاتر صادرکننده نیز حساب اسناد پرداختنی بدهکار و حساب وجه نقد بستانکار می‌شود.

در صورتی که دارنده، وجه سفته را از طریق بانک وصول نماید، هنگام ارسال سفته به بانک، حساب اسناد دریافتنی در جریان وصول را بدهکار و حساب اسناد دریافتنی را بستانکار می‌کند. زمانی که بانک وجه سفته را به حساب دارندهٔ سفته واریز نمود نیز حساب بانک را بدهکار و حساب اسناد دریافتنی در جریان وصول را بستانکار می‌کند.
در دفاتر صادر کننده نیز حساب اسناد پرداختنی بدهکار و حساب وجه نقد (بانک) بستانکار می‌شود.

تنزیل سفته (فروش سفته به بانک)

در بسیاری از کشورها، دارندگان سفته می‌توانند آن را به بانک بفروشند و وجه آن را از بانک دریافت نمایند. در این حالت با توجه به مدت باقیمانده تا سررسید سفته، بانک مبلغی از وجه سفته را کسر و وجه آن را به دارندهٔ سفته پرداخت می‌کند. به این عمل «تنزیل سفته» گفته می‌شود. منظور از تنزیل سفته این است که سفته‌ای (اعم از سفته صادره توسط خود مؤسسه یا سفته دریافتی از دیگران) قبل از سررسید به شخص یا مؤسسه ای (معمولاً بانک) واگذار گردیده و وجه آن را پس از کسر مبلغی به عنوان هزینه کارمزد (بهره) از شخص یا مؤسسهٔ مذکور (بانک) دریافت شود.

هنگامی که سفته ای نزد بانک (یا هر شخص یا مؤسسهٔ دیگر) تنزیل می‌شود، بانک سفته را از دارنده آن دریافت می‌نماید و در تاریخ سررسید برای وصول آن به صادرکننده سفته مراجعه می‌کند. لیکن اگر سفته مذکور در تاریخ سررسید نکول شود، شخصی که سفته را نزد بانک تنزیل کرده مسئول است وجه آن را به بانک پرداخت نماید.

ضمناً بانک بابت تنزیل سفته مبلغی به منزلهٔ کارمزد (بهره) کسر می‌نماید که نحوهٔ محاسبه آن به صورت زیر است:

مدت (زمان باقیمانده تا سررسید) × نرخ کارمزد (بهره) × مبلغ سفته = هزینهٔ کارمزد (بهره)

برای مثال چنانچه مؤسسهٔ شقایق سفتهٔ شش ماهه ۷۰,۰۰۰ ریالی را که در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱ دریافت کرده در تاریخ ۱۳۸۹/۵/۱ با نرخ ۱۲ درصد نزد بانک تنزیل کند، هزینهٔ کارمزد (بهره) برابر است با:

$$۷۰,۰۰۰ \times ٪۱۲ \times \frac{۴}{۱۲} = ۲۸۰۰$$

اکنون برای تشریح ثبت‌های حسابداری مربوط به فروش سفته به بانک به مثال زیر توجه نمائید.

مثال ۳: شرکت پیام در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱ بابت طلب خود از شرکت صدر یک فقره سفتهٔ چهار ماهه به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت پیام این سفته را در تاریخ ۱۳۸۸/۵/۱ با نرخ کارمزد (بهره) ۱۸ درصد به بانک فروخت. مطلوب است ثبت مربوط به فروش سفته در دفتر روزنامهٔ شرکت پیام.

$$۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۸ \times \frac{۲}{۱۲} = ۶۰,۰۰۰$$

مبلغ اسمی سفته	۲,۰۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود هزینه کارمزد (بهره)	(۶۰,۰۰۰)
مبلغی که بابت فروش سفته از بانک وصول می‌شود	۱,۹۴۰,۰۰۰

دفتر روزنامه شرکت پیام

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۵/۱	بانک (وجه نقد) هزینهٔ کارمزد (بهره) اسناد دریافتنی تنزیل شده بابت فروش سفته به حساب بانک		۱,۹۴۰,۰۰۰ ۶۰,۰۰۰	 ۲,۰۰۰,۰۰۰

زمانی که بانک وجه سفته را از صادرکنندهٔ سفته دریافت کرد، ثبت زیر در دفتر روزنامهٔ شرکت پیام (دریافت کننده سفته) انجام می‌شود.

دفتر روزنامه شرکت پیام

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۷/۱	اسناد دریافتنی تنزیل شده اسناد دریافتنی بابت تسویه سفتهٔ فروخته شده به حساب بانک		۲,۰۰۰,۰۰۰	 ۲,۰۰۰,۰۰۰

هنگامی که دارندهٔ سفته آن را به بانک می‌فروشد یا نزد بانک تنزیل می‌کند، در دفاتر گیرنده سفته، حساب وجه نقد و هزینه بهره بدهکار و حساب اسناد دریافتنی تنزیل شده بستانکار می‌شود.
زمانی که بانک وجه سفته تنزیل شده را از صادر کننده دریافت کرد، در دفاتر گیرنده سفته، حساب اسناد دریافتنی تنزیل شده بدهکار و حساب اسناد دریافتنی بستانکار می‌شود.

نکول سفته

برخی مواقع ممکن است صادر کننده سفته ،از پرداخت وجه آن در تاریخ سررسید سفته خودداری نماید. در این حالت اصطلاحاً گفته می‌شود که سفته نکول شده است. سفته ای که در سررسید توسط صادرکننده آن نکول شده دارای ارزش قبلی نیست و اصولاً وجه این قبیل اســناد از نظر دارندهٔ آنها از جمله مطالباتی تلقی می‌شــود که در امکان وصول آنها تردید حاصل شده است و غالباً وجه این اسناد با طی تشریفات قانونی و رجوع به مراجع قانونی ذیربط به حیطهٔ وصول در می‌آید. به همین سبب حسابداران اینگونه سفته‌ها را از حساب اسناد دریافتنی خارج و به حساب‌های دریافتنی منظور می‌کنند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید:

مثال: شرکت ندا در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ بابت خرید مقداری اثاثه اداری یک سفتهٔ دو ماهه به مبلغ ۲۸۵,۰۰۰ ریال صادر کرد و تحویل فروشــگاه نیلوفر داد. سفتهٔ مزبور در تاریخ سررسید نکول شد. مطلوب است ثبت‌های لازم در مورد صدور و نکول سفته در دفتر روزنامه شرکت ندا و فروشگاه نیلوفر.[1]

روزنامه شرکت ندا (صادر کننده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۱	اثاثهٔ اداری اسناد پرداختنی بابت خرید اثاثه اداری و صدور سفتهٔ دو ماهه		۲۸۵,۰۰۰	۲۸۵,۰۰۰
	۸۹/۴/۱	نکول سفته در دفاتر صادر کننده ثبت ندارد.			

دفتر روزنامه فروشگاه نیلوفر (دارنده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۱	اسناد دریافتنی فروش بابت فروش کالا و دریافت سفتهٔ دو ماهه از شرکت ندا		۲۸۵,۰۰۰	۲۸۵,۰۰۰
	۸۹/۴/۱	حساب‌های دریافتنی اسناد دریافتنی بابت نکول سفتهٔ دریافت شده از شرکت ندا		۲۸۵,۰۰۰	۲۸۵,۰۰۰

۱ـ جهت اطلاع از ثبت‌های حسابداری مربوط به نکول سفته به کتاب اصول حسابداری ۱ دانشگاه پیام نور، تألیف عبدالکریم مقدم و علی شفیع زاده مراجعه نمائید.

صدور سفته جهت تضمین

یکی از موارد کاربرد سفته، استفاده از آن برای تضمین قراردادها، وامهای دریافتی از بانک و مؤسسات دیگر و به طور کلی تعهدات است. زمانی که سفته به عنوان تضمین صادر می‌شود، در دفاتر صادرکننده به عنوان بدهی ثبت نمی‌گردد بلکه تحت عنوان «حساب‌های انتظامی» ثبت می‌شود.[1] حساب‌های انتظامی حساب‌هایی هستند که حالت آماری داشته و جزء بدهی‌ها یا دارایی‌های مؤسسه نمی‌باشند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید.

مثال۴: مؤسسهٔ خدماتی تابان بابت تضمین انجام تعهدات خود در ازای قرارداد منعقد شده با مؤسسهٔ دولتی الف در تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ سفته ای به مبلغ ۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال صادر کرده و به مؤسسه دولتی الف تحویل داده است. مدت قرارداد مزبور تا تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ است. این رویداد در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ خدماتی تابان به صورت زیر ثبت می‌شود:

دفـــتر روزنامه مؤسسه خدماتی تابان

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۸/۱	حساب‌های انتظامی طرف حساب‌های انتظامی صدور سفته بابت تضمین انجام تعهدات قرارداد منعقده با مؤسسه دولتی الف		۳,۸۰۰,۰۰۰	۳,۸۰۰,۰۰۰

اگر مؤسسهٔ خدماتی تابان به تعهدات خود مطابق قرارداد منعقد شده با مؤسسهٔ دولتی الف عمل نماید، در پایان قرارداد، مؤسسهٔ دولتی الف سفته مورد نظر را به مؤسسهٔ خدماتی تابان مسترد خواهد نمود. در این حالت ثبت زیر در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ خدماتی تابان انجام می‌شود:

دفـــتر روزنامه مؤسسه خدماتی تابان

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۶/۱	طرف حساب‌های انتظامی حساب‌های انتظامی استرداد سفته مربوط به تضمین انجام تعهدات قرارداد منعقده با مؤسسه دولتی الف		۳,۸۰۰,۰۰۰	۳,۸۰۰,۰۰۰

زمانی که سفته به عنوان تضمین صادر می‌شود، در دفاتر صادرکننده سفته حساب‌های انتظامی بدهکار و طرف حساب‌های انتظامی بستانکار می‌شود. زمانی که سفته تضمینی مسترد شد نیز ثبت مذکور برعکس می‌شود.

۱ـ همان‌طور که در اوایل این فصل توضیح داده شد، سفتهٔ صادره به عنوان بدهی صادرکنندهٔ سفته است و در دفاتر او به نام اسناد پرداختنی ثبت می‌گردد.

ثبت‌های مربوط به عملیات ذکر شده در مثال‌های ۱ تا ۴ این فصل را به‌صورت زیر می‌توان خلاصه کرد.

شرح	ثبت در دفاتر صادرکننده سفته	ثبت در دفاتر دارنده (گیرنده) سفته
صدور سفته بابت خرید کالا	خرید × اسناد پرداختنی ×	اسناد دریافتنی × فروش ×
تجدید (تعویض) سفته	اسناد پرداختنی × اسناد پرداختنی ×	اسناد دریافتنی × اسناد دریافتنی ×
وصول وجه سفته	اسناد پرداختنی × وجه نقد (بانک) ×	وجه نقد (بانک) × اسناد دریافتنی ×
ارسال سفته به بانک جهت‌وصول	اسناد پرداختنی × وجه نقد (بانک) ×	اسناد در جریان وصول × اسناد دریافتنی ×
دریافت اعلامیه بانک مبنی بر وصول وجه سفته	—	وجه نقد (بانک) × اسناد در جریان وصول ×
تنزیل سفته (فروش سفته به بانک)	—	وجه نقد (بانک) × هزینهٔ کارمزد (بهره) × اسناد دریافتنی تنزیل شده ×
تسویه سفتهٔ تنزیل شده	—	حساب‌های دریافتنی × اسناد دریافتنی ×
نکول سفته	—	حساب‌های دریافتنی × اسناد دریافتی ×
صدور سفته جهت تضمین	حساب‌های انتظامی × طرف حساب‌های انتظامی ×	حساب‌های انتظامی × طرف حساب‌های انتظامی ×
استرداد سفته ارائه شده جهت تضمین	طرف حساب‌های انتظامی × حساب‌های انتظامی ×	طرف حساب‌های انتظامی × حساب‌های انتظامی ×

تفاوت‌های چک، سفته و برات

با وجود این که چک، سفته و برات هر سه از اسناد تجاری هستند، هر کدام ویژگی‌های خود را دارند، به‌طوری که اشخاص می‌توانند در موقعیت‌های مختلف اسناد مزبور را مورد استفاده قرار دهند. تفاوت چک با سفته و برات در این است که صادرکنندهٔ چک باید وجه مورد نظر را نزد بانک سپرده باشد تا بتواند نسبت به صدور چک اقدام نماید در حالیکه این موضوع برای صدور سفته و برات مصداق ندارد و بدون این که وجهی موجود باشد می‌توان اقدام به صدور سفته یا برات نمود و وجه آن را بعداً تأمین کرد.

همچنین چک مطابق قانون نباید مدت دار باشـد[1] ولی سـفته و برات می‌تواند به صورت مدت‌دار صادر شـود. در امر صدور سفته وجود دو نفر (صادر کننده و گیرنده سـفته) لازم اسـت اما در خصوص برات وجود سـه نفر (برات کش یا صادرکننده برات، برات گیر یا یا قبول‌کننده برات و برات دار یا دارندهٔ برات) ضروری اسـت و برای چک نیز سـه شخص وجود دارد: صادر کنندهٔ چک، گیرندهٔ چک و بانک که برای برات وجود سـه نفر ضروری اسـت. ولی در بعضی از مواقع صادرکننده برات همان برات‌گیر است که در این حالت برات بین دونفر رد و بدل می‌شود.

چک برخلاف سفته و برات ،که وسیلهٔ اعتبار هستند، وسیله اعتبار نیست بلکه وسیلهٔ دریافت و پرداخت است و لذا در واقع، به جای پول نقد به کار می‌رود.[2]

تفاوتهای دیگری نیز بین این اسـناد تجاری وجود دارد که در حوصله این کتاب نمی‌باشـد و برای آگاهی از آنها می‌توانید به کتب حقوق مراجعه نمائید.

۱ـ در حال حاضر در کشـور ما مطابق عرف بازار، چک نیز به صورت مدت دار صادر می‌شـود ولی این امر برخلاف قانون اسـت و در صورت احراز مدت دار بودن چک، ضمانت کیفری چک از بین خواهد رفت.

۲ ـ حسن حسنی؛ «حقوق تجارت»؛ نشر میزان؛ چاپ پنجم؛ صفحه ۵۱۴



پرسش

۱ـ مفهوم اسناد تجاری را توضیح دهید و چند نمونه اسناد تجاری را نام ببرید.

۲ـ هنگام صدور سفته در دفاتر شرکت صادرکننده سفته چه حسابی بستانکار می‌شود؟ این حساب جزء کدام‌یک از اقلام ترازنامه (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) است؟

۳ـ هنگام دریافت سفته در دفاتر شرکت دریافت کننده سفته چه حسابی بدهکار می‌شود؟ این حساب جزء کدام‌یک از اقلام ترازنامه است؟

۴ـ چه زمانی سفته به عنوان اسناد دریافتنی کوتاه مدت و چه زمانی به عنوان اسناد دریافتنی بلند مدت در ترازنامه شرکت نشان داده می‌شود؟

۵ـ دارنده سفته چگونه می‌تواند در تاریخ سررسید سفته وجه آن را وصول نماید؟

۶ـ زمانی که سفته به عنوان تضمین صادر می‌شود، چگونه در دفاتر صادرکننده ثبت می‌شود؟



تمرین

۱ـ شرکت ندا در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ مبلغ ۸۷۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه از شرکت نوا خریداری نمود و یک فقره سفتهٔ دو ماهه به فروشنده تحویل داد. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامه شرکت ندا.

۲ـ با توجه به مفروضات تمرین ۱ ، دریافت سفته را در دفتر روزنامه شرکت نوا ثبت نمائید.

۳ـ شرکت صبا بابت فروش کالا به شرکت ساحل در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ یک سفتهٔ ۶۸۰,۰۰۰ ریالی سه ماهه از شرکت ساحل دریافت کرد. در ۱۳۸۹/۵/۱ طرفین موافقت نمودند که سفته مذکور را با یک سفتهٔ دو ماهه به همان مبلغ تعویض نمایند. مطلوب است ثبت تعویض سفته در دفتر روزنامهٔ شرکت صبا و شرکت ساحل در تاریخ ۱۳۸۹/۵/۱.

۴ـ شرکت افق در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ مبلغ ۹۴۰,۰۰۰ ریال کالا به شرکت مهتاب به فروش رساند و یک سفته ۲ ماهه دریافت کرد. در سررسید سفته که به تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ می‌باشد، شرکت مهتاب وجه سفته را به صورت وجه نقد به شرکت افق پرداخت نمود. مطلوبست ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت افق و شرکت مهتاب.

۵ـ با توجه به اطلاعات سؤال قبل، چنانچه وجه سفته از طریق بانک وصول شده باشد، ثبت‌های مربوط به وصول وجه سفته را در دفتر روزنامهٔ دو شرکت انجام دهید.

۶ـ شرکت سیما در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ بابت طلب خود از شرکت سپهر یک فقره سفتهٔ دو ماهه به مبلغ ۷۴۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت سیما این سفته را در همان تاریخ با نرخ کارمزد (بهره) ۱۸ درصد به بانک فروخت. مطلوب است ثبت مربوط به فروش سفته در دفتر روزنامه شرکت سیما.

۷ـ شرکت نکونام بابت تضمین انجام تعهدات خود در ازای قرارداد منعقد شده با مؤسسهٔ آرام در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۱ سفته‌ای به مبلغ ۴۶۸,۰۰۰ ریال صادر و به مؤسسهٔ آرام تحویل نمود. مدت قرارداد مزبور تا تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ است. لذا پس از انجام موضوع قرارداد در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ مؤسسهٔ آرام سفتهٔ مذکور را به شرکت نکونام مسترد نمود. مطلوب است ثبت این رویدادها در دفتر روزنامهٔ شرکت نکونام.

۸ـ مؤسسهٔ صبح بابت کالائی که قبلاً به مؤسسهٔ عادل فروخته بود، مبلغ ۳۸۵,۰۰۰ ریال از مؤسسهٔ عادل طلبکار است. لذا مؤسسهٔ صبح در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ بابت خرید کالا از مؤسسهٔ شهاب به اعتبار طلبی که از مؤسسهٔ عادل داشت، براتی به مبلغ ۳۸۵,۰۰۰ ریال عهده مؤسسهٔ عادل صادر کرد و آن را به مؤسسهٔ شهاب تحویل داد. سررسید این برات ۱۳۸۹/۴/۱ می‌باشد. مؤسسهٔ عادل برات مزبور را در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۳ قبول نمود و وجه آن را تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ به مؤسسهٔ شهاب پرداخت کرد. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه هر کدام از سه مؤسسهٔ صبح، عادل و شهاب.

۹ـ شرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۳ بابت طلب خود از شرکت هدف یک فقره سفتهٔ چهار ماهه به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت صبا این سفته را یک ماه پس از وصول، یعنی در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۲۳ با نرخ کارمزد (بهره) ۱۲ درصد به بانک فروخت (نزد بانک تنزیل نمود). مطلوب است ثبت مربوط به دریافت و فروش سفته در دفتر روزنامه شرکت صبا.



مسائل

۱ ـ شرکت پیشبرد در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱۶ مبلغ ۶۵۴,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه از شرکت نگار خریداری نمود و یک فقره سفتهٔ دو ماهه به فروشنده تحویل داد. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ شرکت پیشبرد و شرکت نگار.

۲ ـ شرکت شفا در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ مبلغ ۶۹۸,۰۰۰ ریال کالا به شرکت شفق فروخت و یک سفتهٔ دو ماهه به همین مبلغ از شرکت شفق دریافت کرد. در ۱۳۸۹/۳/۱ طرفین موافقت نمودند که سفتهٔ مذکور را با یک سفتهٔ سه ماهه به همان مبلغ تعویض نمایند. مطلوب است ثبت تعویض سفته در دفتر روزنامه شرکت شفا (دریافت کننده سفته) و شرکت شفق (صادرکننده سفته) در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱.

۳ـ شرکت سبلان در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۰ مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال کالا به شرکت دماوند به فروش رساند و یک سفتهٔ دوماهه دریافت کرد. در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۰ شرکت سبلان سفته را جهت وصول آن به بانک ارسال نمود. بانک پس از دریافت وجه سفته از شرکت دماوند، وجه آن را به حساب شرکت سبلان واریز نمود و اعلامیه آن را برای شرکت ارسال کرد. مطلوبست ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ شرکت سبلان.

۴ـ با توجه به اطلاعات سؤال قبل، چنانچه شرکت دماوند وجه سفته را در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۰ به صورت نقد به شرکت سبلان پرداخت کرده باشد، ثبت‌های لازم در تاریخ‌های ۱۳۸۹/۱/۲۰ و ۱۳۸۹/۳/۲۰ را در دفتر روزنامهٔ دو شرکت انجام دهید.

۵ـ شرکت آبکوه در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۴ بابت طلب خود از شرکت نیلگون یک فقره سفتهٔ سه ماهه به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت آبکوه این سفته را در همان تاریخ با نرخ کارمزد (بهره) ۱۲ درصد به بانک فروخت (نزد بانک تنزیل نمود). مطلوب است ثبت مربوط به دریافت و فروش سفته در دفتر روزنامهٔ شرکت آبکوه.

۶ـ شرکت رایان تدبیر بابت تضمین انجام تعهدات خود در ازای قرارداد منعقد شده با شرکت گسترش در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۷ سفته ای به مبلغ ۷۱۰,۰۰۰ ریال صادر و به شرکت گسترش تحویل نمود. مدت قرارداد مزبور تا تاریخ ۱۳۸۸/۷/۷ است. لذا پس از انجام موضوع قرارداد در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۸ شرکت گسترش سفتهٔ مذکور را به شرکت رایان تدبیر مسترد نمود. مطلوب است ثبت این رویدادها در دفتر روزنامهٔ شرکت رایان تدبیر.

۷ـ مؤسسهٔ شبنم بابت کالایی که قبلاً به مؤسسهٔ باران فروخته بود، مبلغ ۴۸۶,۰۰۰ ریال از مؤسسهٔ باران طلبکار است. لذا مؤسسه شبنم در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ بابت خرید کالا از مؤسسه دریا به اعتبار طلبی که از مؤسسهٔ باران داشت، براتی به مبلغ ۴۸۶,۰۰۰ ریال عهدهٔ مؤسسهٔ باران صادر کرد و آن را به مؤسسهٔ دریا تحویل داد. سررسید این برات ۱۳۸۹/۴/۱ می‌باشد. مؤسسهٔ باران برات مزبور را در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۳ قبول نمود و وجه آن را تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ به مؤسسه دریا پرداخت کرد. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه هر کدام از سه مؤسسهٔ شبنم، باران و دریا.

۸ـ شرکت ارس در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱ بابت طلب خود از شرکت کاوه یک فقره سفته ۴ ماهه به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت ارس این سفته را در تاریخ ۸۸/۹/۱ با نرخ بهره ۱۸ درصد نزد بانک تنزیل نمود. مطلوبست ثبت مربوط به دریافت و فروش سفته در دفاتر شرکت ارس.

۹ـ شـرکت دماوند در تاریخ ۱۳۸۲/۸/۱ بابت طلب خود از شـرکت خلیج یک فقره سفتهٔ چهار ماهه به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شـرکت دماوند این سـفته را در تاریخ ۸۲/۹/۳۰ با نرخ بهره ۱۸ درصد نزد بانک تنزیل نمود. مطلوب است ثبت مربوط به تنزیل سفته در دفتر روزنامهٔ شرکت دماوند. ضمناً در صورتی که سفته در تاریخ سررسید (۱۳۸۲/۱۱/۳۰) توسط بانک وصول شود، ثبت‌های لازم را در تاریخ سررسید در دفتر روزنامهٔ شرکت دماوند انجام دهید.

۱۰ ـ شـرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۲/۸/۱ بابت طلب خود از شـرکت بهار یک فقره سـفتهٔ چهار ماهه به مبلغ ۲۴۶,۰۰۰ ریال دریافت نمود. در صورتی که سفته مزبور در تاریخ سررسید (تاریخ ۱۳۸۲/۱۱/۳۰) نکول شود، ثبت‌های لازم را در تاریخ صدور و تاریخ سررسید در دفتر روزنامه شرکت صبا و شرکت بهار بنویسید.

۱۱ـ مؤسسـهٔ بامداد در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۴ مبلغ ۲۴۸,۰۰۰ ریال اثاثهٔ اداری از مؤسسـهٔ شبانگاه خریداری کرد و یک سفتهٔ دو ماهه ۱۲۰,۰۰۰ ریالی و براتی به مبلغ ۱۲۸,۰۰۰ ریال عهده مؤسسهٔ شریف صادر کرد و آن را تحویل مؤسسهٔ شبانگاه داد. برات مزبور به اعتبار طلب مؤسسه بامداد از مؤسسه شریف بوده و سررسید آن ۱۳۸۹/۴/۱۲ می‌باشد. مؤسسهٔ شریف برات مزبور را در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۸ قبول نمود و وجه آن را تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۲ به مؤسسـهٔ شـبانگاه پرداخت کرد. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه هر سه مؤسسهٔ بامداد، شبانگاه و شریف.

فصل ششم

عملیات حسابداری مربوط به تنخواه گردان، صندوق و بانک

اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ـ مفهوم وجه نقد و انواع آن را بداند.
۲ـ حساب صندوق را بشناسد و ثبت‌های حسابداری مربوط به آن را انجام دهد.
۳ـ روش کنترل و محاسبهٔ ماندهٔ واقعی حساب صندوق و ثبت کسر و اضافات آن را بداند.
۴ـ حساب تنخواه گردان را بشناسد و ثبت‌های حسابداری مربوط به آن را بداند.
۵ـ حساب بانک را بشناسد و ثبت‌های حسابداری مربوط به آن را بداند.
۶ـ روش کنترل و محاسبه مانده واقعی حساب بانک و تهیهٔ صورت مغایرت بانکی را بداند.
۷ـ ثبت‌های حسابداری لازم برای مغایرات بانکی را بداند.

بدون وجه نقد، تداوم فعالیت و انجام عملیات اقتصادی برای هیچ مؤسسه ای امکان پذیر نیست. لذا یکی از مهم‌ترین دارایی‌های هر مؤسسه وجوه نقد است. از این رو در تمامی مؤسسات، ثبت عملیات مالی و اعمال کنترل‌های مالی بر وجه نقد از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

در این فصل، عملیات حسابداری هر کدام از حساب‌های زیرمجموعهٔ وجه نقد شامل صندوق، تنخواه گردان و بانک تشریح می‌شود و در پایان نیز نحوهٔ تهیهٔ صورت مغایرت بانکی و مباحث مربوط به آن تشریح خواهد شد.

حساب صندوق

وجه نقدی، که در هر مؤسسه جهت انجام پرداخت‌ها و دریافت‌های روزمره مورد استفاده قرار می‌گیرد، تحت عنوان صندوق در دفاتر حسابداری ثبت می‌شود. اگر چه امروزه با پیشرفت‌های به عمل آمده در عملیات بانک‌ها غالب مؤسسات سعی می‌کنند از دریافت و پرداخت مستقیم پول در مؤسسه خودداری کرده و این امور را با استفاده از حساب‌های بانکی انجام دهند، لیکن ماهیت فعالیت برخی از مؤسسات، دریافت و پرداخت وجه نقد در عملیات روزمره را اجتناب ناپذیر می‌نماید. از جملهٔ این مؤسسات می‌توان به فروشگاه‌های خرده‌فروشی اشاره نمود. این گونه مؤسسات ناگزیرند در عملیات حسابداری، از حساب صندوق خود استفاده کنند.

ثبت‌های حسابداری صندوق

از آنجا که حساب صندوق جزء دارایی‌ها است، افزایش آن بدهکار و کاهش آن بستانکار می‌شود، زیرا با توجه به توضیحات فصل ۲ این کتاب:

افزایش در سمت راست معادلهٔ اساسی حسابداری (دارایی‌ها) بدهکار و کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش در سمت چپ معادلهٔ اساسی حسابداری (بدهی‌ها و سرمایه) بستانکار و کاهش آن بدهکار می‌شود.

دارایی‌ها	=	بدهی‌ها + سرمایه
↑بدهکار		↑بستانکار
↓بستانکار		↓بدهکار

برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۱: مؤسسهٔ ندا در تاریخ ۸۸/۲/۱ مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از مؤسسهٔ توانا دریافت کرد. ثبت این رویداد در دفتر روزنامه مؤسسهٔ ندا و مؤسسهٔ توانا به صورت زیر است:

دفـــتر روزنامهٔ مؤسسه ندا

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	صندوق حساب‌های پرداختنی بابت دریافت قرض از مؤسسهٔ توانا		۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰

دفـــتر روزنامهٔ مؤسسهٔ توانا

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	حساب‌های دریافتنی صندوق بابت پرداخت قرض به مؤسسهٔ ندا		۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شـود، با توجه به این که مؤسســهٔ ندا وجه نقد دریافت کرده است، حساب صندوق در مؤسسهٔ ندا افزایش یافته، لذا بدهکار شده است. همچنین با توجه به این که مؤسسهٔ توانا وجه نقد پرداخت کرده، حساب صندوق در مؤسسهٔ توانا کاهش یافته، لذا بستانکار شده است.

✔ کنترل ماندهٔ واقعی صندوق با دفاتر و ثبت مغایرات مربوطه

باتوجه به این که ممکن است دریافت‌ها و پرداخت‌های متعدد توسط صندوقدار به اضافه یا کسر دریافت منجر گردد، لازم است به طور مرتب ماندهٔ وجه نقد موجود در صندوق با مانده حساب صندوق در دفتر کل (یا دفتر معین) مقایسه شود تا هرگونه اضافه یا کسر صندوق کشف گردد و مورد بررسی قرار گیرد.

در بســیاری از مؤسســات مبالغی را هر مــاه به صندوقداران به عنوان فوق العادهٔ کســر صندوق پرداخــت می‌کنند و به این ترتیب کسور جزئی صندوق که معمولاً ناشی از عدم دریافت پول خرد است به عهده صندوق‌دار خواهد بود. اما با وجود این، مؤسساتی نیز هستند که کسری یا اضافات صندوق را در حسابی به نام حساب «کسور و اضافات صندوق» ثبت می کنند.

زمانی که در صندوق کسری ایجاد شود حساب کسور و اضافات صندوق بدهکار و زمانی که صندوق با اضافه مواجه شود، حساب کسور و اضافات صندوق بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال‌های زیر توجه نمائید.

مثال ۲: جمع فروش‌های نقدی فروشگاه آرمان در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۲۵ مبلغ ۴۸۶۷۵۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۴,۸۶۶,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ فروشگاه آرمان.

دفـــتر روزنامه ی مؤسسهٔ آرمان

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۷/۲۵	صندوق کسور و اضافات صندوق فروش بابت فروش کالا.		۴,۸۶۶,۰۰۰ ۱,۵۰۰	 ۴,۸۶۷,۵۰۰

مثال۳: جمع فروش‌های نقدی فروشـگاه آرمان در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۲۶ مبلغ ۳,۹۷۷,۴۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۳,۹۷۹,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ فروشگاه آرمان.

دفـــتر روزنامهٔ مؤسسهٔ آرمان

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۷/۲۶	صندوق کسور و اضافات صندوق فروش بابت فروش کالا.		۳,۹۷۹,۰۰۰	 ۱,۶۰۰ ۳,۹۷۷,۴۰۰

هرگاه حســاب کسـور و اضافات صندوق در پایان سال دارای ماندهٔ بدهکار باشد یک هزینه تلقی می‌شود و چنانچه دارای ماندهٔ بستانکار باشد یک درآمد و باید بسته شوند. نحوهٔ بستن حساب‌ها در فصل ۸ تشریح می گردد. اما در این‌جا به طور اختصار نحوهٔ بستن حساب کسور و اضافات صندوق در قالب مثالهای زیر بیان می‌شود.

مثال ۴: ماندهٔ حســاب کسـور و اضافات صندوق در فروشـگاه هما در پایان ســال ۱۳۸۸ مبلغ ۲۷,۶۱۰ ریال بدهکار است. مطلوب است ثبت بستن حساب مزبور در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ فروشگاه.

دفتر روزنامهٔ فروشگاه هما

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان کسور و اضافات صندوق بابت بستن حساب‌های موقت.		۲۷,۶۱۰	 ۲۷,۶۱۰

مثال ۵: ماندهٔ حساب کسور و اضافات صندوق در مؤسسهٔ صبا در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸,۷۴۰ ریال بستانکار است. مطلوب است ثبت بستن حساب مزبور در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ صبا.

دفـــتر روزنامهٔ مؤسسهٔ صبا

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱۲/۲۹	کسور و اضافات صندوق حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب‌های موقت.		۸,۷۴۰	 ۸,۷۴۰

زمانی که در صندوق کسری ایجاد شود، حساب کسور و اضافات صندوق بدهکار و زمانی که صندوق با اضافه مواجه شود، حساب کسور و اضافات صندوق بستانکار می‌شود.
هرگاه حساب کسور و اضافات صندوق در پایان سال دارای مانده بدهکار باشد یک هزینه تلقی می‌شود و چنانچه دارای مانده بستانکار باشد یک درآمد و باید بسته می‌شوند.

حساب بانک

غالباً وجوه نقد شرکتها و مؤسسات در حساب‌های بانکی متمرکز می‌شود و دریافت‌ها و پرداخت‌های آنان از طریق بانک‌ها صورت می‌گیرد. استفاده از حساب‌های بانکی برای دریافت و پرداخت‌های شرکت منجر به افزایش کنترل‌های مالی بر وجوه نقد شرکت خواهد شد. بنابراین، بسیاری از شرکت‌ها از نگه‌داری صندوق خودداری می‌نمایند.

ثبت عملیات مالی در حساب بانک

حساب بانک نیز یک دارایی است و بدهکار و بستانکار کردن آن شبیه حساب صندوق است. بنابراین زمانی که وجهی به حساب بانکی به نام شرکت واریز می‌شود، در دفاتر شرکت «حساب بانک» بدهکار و زمانی که از حساب بانک برداشت وجه نقد انجام می‌شود (با صدور چک یا ارائه دفترچه بانکی)، حساب بانک بستانکار می‌شود. برای تشریح نحوه ثبت عملیات مالی مربوط به حساب بانک به مثال زیر توجه نمائید.

مثال۶: شرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۲ یک حساب جاری در بانک ملی ایران شعبه بهار افتتاح نمود و مبلغ ۶,۸۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از محل صندوق شرکت به آن واریز کرد. سایر عملیات مالی مربوط به حساب بانکی مزبور در خردادماه به شرح زیر می‌باشد:

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۴ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و با صدور چک شماره ۱۱۴۵۱ وجه آن پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۶ هزینه تعمیرات جزئی یک دستگاه خودرو به مبلغ ۴۳۰,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۱۱۴۵۲ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۹ هزینه آب و برق شرکت به مبلغ ۲۹۷,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۱۱۴۵۳ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱۴ مبلغ ۴,۸۹۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و خریدار وجه آن را به حساب جاری شرکت نزد بانک ملی واریز نمود.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۳۰ هزینه تلفن شرکت به مبلغ ۱۴۷,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۱۱۴۵۴ پرداخت شد.

مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت صبا.

دفـــتر روزنامهٔ شرکت صبا

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۳/۲	بانک صندوق بابت افتتاح حساب جاری در بانک ملی ایران شعبه بهار و واریز وجه از صندوق شرکت به آن		۶,۸۰۰,۰۰۰	۶,۸۰۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۴	اثاثه اداری بانک بابت خرید اثاثه اداری و پرداخت آن از طریق چک شماره ۱۱۴۵۱		۱,۲۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۶	هزینه تعمیر خودرو بانک بابت پرداخت هزینه تعمیر خودرو از طریق چک شماره ۱۱۴۵۲		۴۳۰,۰۰۰	۴۳۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۹	هزینه آب و برق بانک بابت پرداخت هزینه آب و برق از طریق چک شماره ۱۱۴۵۳		۲۹۷,۰۰۰	۲۹۷,۰۰۰
	۸۸/۳/۱۴	بانک فروش بابت فروش کالا به صورت نقد		۴,۸۹۰,۰۰۰	۴,۸۹۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۰	هزینه تلفن بانک بابت پرداخت هزینه تلفن از طریق چک شماره ۱۱۴۵۴		۱۴۷,۰۰۰	۱۴۷,۰۰۰

زمانی که وجهی به حساب بانکی به نام شرکت واریز شود، در دفاتر شرکت «حساب بانـــک» بدهکار و زمانی که از طریق صدور چک یا ارائـــهٔ دفترچهٔ بانکی وجه نقد از حساب بانک برداشت گردد، حساب بانک بستانکار می‌شود.

کنترل مغایرات بانکی و تهیهٔ صورت مغایرت بانکی

در قســمت فوق نحوهٔ ثبت رویدادهای مالی در دفاتر شــرکت تشــریح گردید. همانطور که شرکت رویدادهای مالی را در دفاتر خود ثبت می کند، بانک نیز از طرف دیگر آنها را در دفاتر خود ثبت می‌نماید. اگر ثبت‌هائی که توســط شرکت یا بانک انجام می‌شــود در همان تاریخ و به درســتی در دفاتر طرف مقابل هم ثبت شود، هیچگونه مغایرتی بین مانده حساب بانک در دفاتر شرکت و مانده حساب شرکت در دفاتر بانک وجود نخواهد داشت. لیکن به علل مختلفی ممکن است بین ماندهٔ

حســاب بانک در دفاتر شرکت و مانده صورت حساب ارسالی بانک مغایرت وجود داشته باشد. این عوامل در ادامه این بحث تشریح خواهد شد.

اقلام باز

همان‌طور که در قسمت‌های قبلی توضیح داده شد، رویدادهای مالی که حسابدار شرکت در دفاتر شرکت ثبت می‌کند، به محض ارســال اطلاعات لازم به بانک، در دفاتر بانک نیز ثبت می‌گردد. چنانچه به علل مختلفی که در قســمت‌های زیر به آنها خواهیــم پرداخت، یکی از طرفین (شــرکت یا بانک) رویدادی را در دفاتر خــود ثبت نماید ولی دیگری آن را تا تاریخ معینی ثبت نکرده باشد، اصطلاحاً گفته می‌شود که مبلغ ثبت شده در دفاتر طرفی که ثبت کرده باز است. برای مثال، اگر شرکت چکی را در تاریخ ۱۳۸۸/۹/۲۷ صادر کند و به شــخصی تحویل دهد ولی آن شــخص جهت وصول چک تا پایان ماه به بانک مراجعه نکند، چون شرکت صدور چک را در دفاتر خود ثبت کرده ولی بانک به دلیل مراجعه نکردن شخص به بانک، تا پایان ماه آن را ثبت نکرده است، مبلغ چک مزبور در دفاتر شرکت به عنوان یکی از اقلام باز تلقی می‌شود.

اقلام باز هم می‌تواند در دفاتر شرکت باشد و هم در صورت حساب بانک.

مبالغی که یکی از طرفین (شرکت یا بانک) آن را در دفاتر خود ثبت نموده ولی طرف دیگر، آن را تا تاریخ معینی ثبت نکرده باشد، اقلام باز نامیده می‌شود.

اقلام باز صورت‌حساب بانک

مواردی است که بانک آنها را در دفاتر خود ثبت کرده ولی حسابدار شرکت آنها را تا پایان ماه مورد نظر در دفاتر شرکت ثبت نکرده است را اقلام باز صورت حساب بانک می‌گویند. این اقلام در زیر به طور مفصل تشریح شده است.

به مبالغی که بانک آنها را در دفاتر خود ثبت کرده ولی در دفاتر شــــرکت ثبت نشده است اقلام باز صورت حساب بانک می‌گویند.

اقلام باز دفاتر شرکت

به مواردی که حســـابدار شــرکت آنها را در دفاتر شرکت ثبت کرده لیکن به عللی تا پایان ماه مورد نظر در بانک ثبت نشده است را اقلام باز دفاتر شرکت می‌گویند.

به مبالغی که شــــرکت آنها را در دفاتر خود ثبت کرده ولی در دفاتر بانک ثبت نشده است اقلام باز دفاتر شرکت می‌گویند.

اکنون به تشریح این دونوع اقلام می‌پردازیم.

تهیهٔ صورت مغایرت بانکی و محاسبهٔ موجودی واقعی

یکی از کارهایی که معمولاً حسابداران در پایان هر ماه باید انجام دهند، مقایسهٔ اقلام ثبت شده در «حساب بانک» در دفاتر شرکت با اقلام ثبت شــده در صورت‌حساب بانکی است که معمولاً بانک‌ها در پایان هر ماه تحویل مشتریان خود می‌دهند. مانده حساب بانک

در دفاتر شرکت در اکثر موارد با ماندهٔ مندرج در صورت‌حساب بانک تطابق ندارد. این تطابق نداشتن عمدتاً ناشی از این است که بانک و مؤسســه همزمان از یک رویداد مطلع نمی‌شوند و همزمان با هم مستندات واریزی‌ها و چک‌های صادرهٔ مؤسسه (مبالغ برداشت شده از حســاب بانکی مؤسســه) را دریافت نمی کنند. البته برخی موارد هم عدم تطابق ماندهٔ حساب بانک در دفاتر شرکت با مانده مندرج در صورت‌حساب بانک، ناشی از اشتباه یکی از طرفین است.

پس به طور خلاصه می توان گفت که عدم تطابق مانده حســاب بانک در دفاتر شــرکت با ماندهٔ مندرج در صورت‌حســاب بانک، ناشی از موارد زیر است:

۱ ـ مستندات واریزی‌ها و چک‌های صادره از سوی مؤسسه، همزمان در اختیار بانک و مؤسسه قرار نمی گیرد. بعضی موارد را اول مؤسسه مطلع می‌شود و چند روز بعد مستندات آن به بانک تحویل داده می‌شود. مثل چکهای صادره از سوی مؤسسه که ممکن است ذینفع چک آن را با تأخیر از بانک وصول کند. یا مبالغ واریزی از طرف مشتریان که ممکن است پس از چند روز اعلامیه واریزی آن تحویل مؤسسه شود.

۲ ـ اشــتباه حسابدار شــرکت یا بانک. برخی مواقع ممکن است سهواً حسابدار مؤسسه یا بانک مبالغی را با عدد نادرست در دفاتر ثبت کنند یا مبلغی را در طرف نادرست حساب عمل نمایند. مثلاً مبلغی را که باید در بدهکار ثبت شود اشتباهاً در بستانکار حساب ثبت نمایند. البته در مواردی نیز ممکن است چنین اشتباهاتی ، عمداً و به منظور اختلاس یا موارد مشابه اعمال گردد.

با عنایت به موارد فوق و به منظور اعمال صحیح و به موقع سیســتم کنترل‌های داخلی، لازم اســت حسابداران در پایان هرماه ضمن مطابقت دادن مبالغ ثبت شــده در دفاتر با اقلام مندرج در صورت‌حســاب بانک، هرگونه مغایرت موجود را تعیین و در اســرع وقت دلیل آن را مشــخص کننــد و در صورت لزوم به منظور رفع آنها اقدام و پی‌گیــری نمایند. این فرایند از طریق تهیه صورت مغایرت بانکی انجام می‌شــود. برای ارائهٔ شــکل کلی تهیه صورت مغایرت بانکی، صورت‌حســاب بانک و دفتر معین حساب بانک در دفاتر شرکت را به صورت زیر در نظر بگیرید:

دفتر معین حساب بانک (دفاتر شرکت)

بدهکار	بستانکار
واریز نقدی اول ۴۸۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰ صدور چک اول
واریز نقدی دوم ۳۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰ صدور چک دوم
(اقلام باز بدهکار دفتر)	(اقلام باز بستانکار دفتر)
مانده ۴۲۰,۰۰۰	

صورت‌حساب بانک

بدهکار	بستانکار
برداشت توسط چک اول ۲۴۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰ واریز نقدی اول
هزینه دسته چک ۲,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰ واریز توسط مشتریان
(اقلام باز بدهکار صورت‌حساب)	(اقلام باز بستانکار صورت‌حساب)
	۴۱۸,۰۰۰ مانده

در اینجا، دو مورد در دفاتر شرکت ثبت شده است که در صورت‌حساب بانک اقلام متناظر آن مشاهده نمی‌شود. این موارد را اقلام باز می گویند. در صورت‌حســاب بانک نیز دو مورد وجود دارد که در دفاتر شــرکت ثبت نشده است. این اقلام که در صورت‌حســاب بانک درج شــده لیکن در دفاتر شرکت اقلام متناظر آن وجود ندارد، اقلام باز صورت‌حساب بانک می گویند.

مفهوم هر کدام از اقلام باز بعداً بیشتر توضیح داده خواهد شد. اما اکنون دقت کنید که این اقلام چگونه در صورت مغایرت بانکی آورده می‌شوند:

صورت مغایرت بانکی حساب جاری شماره ... در پایان ماه ... سال ...

مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت	۴۲۰,۰۰۰	مانده طبق صورت‌حساب بانک	۴۱۸,۰۰۰
اضافه می‌شود اقلام باز بستانکار صورت‌حساب بانک:		اضافه می‌شود اقلام باز بدهکار دفتر:	
واریز توسط مشتریان	۱۸۰,۰۰۰	واریز نقدی دوم	۳۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود اقلام باز بدهکار صورت‌حساب بانک:		کسر می‌شود اقلام باز بستانکار دفتر:	
هزینه دسته چک	(۲,۰۰۰)	صدور چک دوم	(۱۲۰,۰۰۰)
مانده واقعی	۵۹۸۰۰۰	مانده واقعی	۵۹۸۰۰۰

در صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بدهکار صورت‌حساب بانک از مانده طبق دفاتر شرکت کسر و اقلام باز بستانکار صورت‌حساب بانک به آن اضافه می‌شود.

در صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بستانکار دفاتر شرکت از مانده طبق صورت‌حساب بانک کسر و اقلام باز بدهکار دفاتر شرکت به آن اضافه می‌شود.

با توجه به این توضیحات، اکنون مراحل تهیهٔ صورت مغایرت بانکی با استفاده از یک مثال توضیح داده می‌شود.



مثال۷: شـرکت شقایق در ابتدای سال ۱۳۸۷ تأسیس شد. این شـرکت دارای یک حساب جاری به شماره ۲۷۴۶ در بانک ملی شـعبهٔ الف اسـت. عملیات انجام شدهٔ مرتبط با این حساب، طی فروردین ماه به صورت زیر در دفتر معین حساب مذکور ثبت گردیده است:

شماره سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
		دفتر معین بانک: حساب جاری شماره ۲۷۴۶ نزد بانک ملی شعبه الف			
۲	۸۷/۰۱/۰۷	واریز نقدی	۸۰۰,۰۰۰		
۵	۸۷/۰۱/۰۷	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۰ جهت خرید کالا		۱۸۰,۰۰۰	
۱۱	۸۷/۰۱/۰۸	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۱ جهت خرید ملزومات		۷۰,۰۰۰	
۱۸	۸۷/۰۱/۰۸	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۲ جهت هزینهٔ حمل		۴۵,۰۰۰	
۲۵	۸۷/۰۱/۰۸	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۳ جهت هزینهٔ سفر		۸۴,۰۰۰	
۲۶	۸۷/۰۱/۰۹	دریافت بابت فروش کالا	۷۶۰,۰۰۰		
۲۸	۸۷/۰۱/۱۰	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۴ جهت قرض		۱۴۰,۰۰۰	
۳۵	۸۷/۰۱/۱۱	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۵ جهت خرید کالا		۲۳۰,۰۰۰	
۴۶	۸۷/۰۱/۱۵	دریافت بابت فروش کالا	۴۷۰,۰۰۰		
۴۸	۸۷/۰۱/۱۶	دریافت بابت فروش کالا	۳۸۰,۰۰۰		
۵۰	۸۷/۰۱/۱۶	دریافت بابت فروش کالا	۶۸۰,۰۰۰		
۵۲	۸۷/۰۱/۱۸	دریافت بابت فروش کالا	۷۹,۰۰۰		
۵۷	۸۷/۰۱/۲۱	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۶ جهت خرید کالا		۳۱۰,۰۰۰	
۵۸	۸۷/۰۱/۲۵	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۷ جهت هزینهٔ تلفن		۸۹,۰۰۰	
۵۹	۸۷/۱/۲۷	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۸ جهت هزینه بیمه		۷۲,۰۰۰	
۶۰	۸۷/۰۱/۲۸	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۹ جهت پرداخت بدهی		۲۵,۰۰۰	
۶۱	۸۷/۰۱/۲۹	صدور چک شماره ۵۹۱۳۰ جهت هزینهٔ حقوق		۴۱۰,۰۰۰	
۶۲	۸۷/۰۱/۳۰	دریافت بابت فروش کالا	۷۲۰,۰۰۰		
۶۵	۸۷/۰۱/۳۰	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۳۱ جهت هزینهٔ متفرقه		۴۷,۰۰۰	
۶۶	۸۷/۰۱/۳۱	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۳۲ جهت هزینهٔ اجاره		۹۱,۵۰۰	
۶۸	۸۷/۰۱/۳۱	حواله وجه از شهرستان	۱۴۰,۰۰۰		
۷۲	۸۷/۰۱/۳۱	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۳۳ جهت هزینه‌ها		۲۴,۰۰۰	۲,۲۱۱,۵۰۰

صورت‌حساب بانک: حساب جاری شماره ۲۷۴۶ شرکت شقایق					
ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۱	۸۷/۰۱/۰۷	واریز نقدی		۸۰۰,۰۰۰	
۲	۸۷/۰۱/۰۷	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۰	۱۸۰,۰۰۰		
۳	۸۷/۰۱/۰۸	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۲	۴۵,۰۰۰		
۴	۸۷/۰۱/۰۸	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۱	۷۰,۰۰۰		
۵	۸۷/۰۱/۰۹	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۳	۸۴,۰۰۰		
۶	۸۷/۰۱/۰۹	واریز نقدی		۷۶۰,۰۰۰	
۷	۸۷/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۴	۱۴۰,۰۰۰		
۸	۸۷/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۵	۳۲۰,۰۰۰		
۹	۸۷/۰۱/۱۵	واریز نقدی		۴۷۰,۰۰۰	
۱۰	۸۷/۰۱/۱۶	واریز نقدی		۶۸۰,۰۰۰	
۱۱	۸۷/۰۱/۱۶	واریز نقدی		۷۹,۰۰۰	
۱۲	۸۷/۰۱/۱۸	واریز نقدی		۳۸۰,۰۰۰	
۱۳	۸۷/۰۱/۲۳	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۶	۳۱۰,۰۰۰		
۱۴	۸۷/۰۱/۲۶	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۷	۸۹,۰۰۰		
۱۵	۸۷/۰۱/۲۷	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۸	۷۲,۰۰۰		
۱۶	۸۷/۰۱/۲۹	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۳۰	۴۱۰,۰۰۰		
۱۷	۸۷/۰۱/۳۰	واریز نقدی		۷۲۰,۰۰۰	
۱۸	۸۷/۰۱/۳۱	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۳۱	۴۷,۰۰۰		
۱۹	۸۷/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۲۴۰,۰۰۰	
۲۰	۸۷/۰۱/۳۱	برداشت بابت هزینه ی کارمزد بانکی	۱,۲۰۰		
۲۱	۸۷/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۱۷۰,۰۰۰	۲,۵۳۰,۸۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

الف ـ چک شمارهٔ ۵۹۱۲۵ به مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال است، که حسابدار شرکت آن را به اشتباه ثبت نموده است.

ب ـ گیرندگان چک‌های شمارهٔ ۵۹۱۲۹، ۵۹۱۳۲ و ۵۹۱۳۳ تا پایان فروردین ماه وجه چک را از بانک دریافت نکرده‌اند.

ج ـ در تاریخ ۱۳۸۷/۰۱/۳۱ یکی از مشتریان شرکت مبلغ ۱۴۰,۰۰۰ ریال در وجه حساب جاری شرکت حواله کرده که بانک این مبلغ روز اول اردیبهشت وصول و در حساب شرکت ثبت نموده است.

د ـ مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت الف و مبلغ ۱۷۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت ب بابت بدهی این شرکت‌ها، به حساب جاری شرکت واریز شده لیکن تا پایان فروردین مستندات آن به دست شرکت نرسیده بود لذا تا آن تاریخ ثبت دفاتر شرکت نشده است.

هـ ـ بابت حوالهٔ وجه، مبلغ ۱۲۰۰ ریال توسط بانک از حساب شرکت برداشت شده که مستندات آن بعد از ۳۱ فروردین تحویل شرکت داده شده است.

مطلوب است تهیهٔ صورت مغایرت بانکی حساب فوق در پایان فروردین ماه ۱۳۸۷.

مراحل تهیهٔ صورت مغایرت بانکی

مرحله اول

اولین مرحله برای تهیهٔ صورت مغایرت بانکی این است که تک تک اقلام ثبت شده در دفاتر شرکت و صورت‌حساب بانک را بررسی نمائید. تمام اقلامی که در بدهکار دفاتر شرکت ثبت شده‌اند باید با اقلامی که در بستانکار صورت‌حساب بانک ثبت شده‌اند مقابله گردند و برعکس، اقلامی که در بستانکار دفاتر شرکت ثبت شده اند باید با اقلامی که در بدهکار صورت‌حساب بانک ثبت شده‌اند مقابله گردند.

مرحلهٔ دوم

در مرحلهٔ دوم باید تک تک اقلامی که در مرحلهٔ اول مقابله نشده اند مشخص شوند. این اقلام را اصطلاحاً اقلام باز می گویند و به چهار گروه زیر تقسیم می‌شوند:

۱ ـ اقلام باز بدهکار دفتر

این اقلام شامل مواردی است که حسابدار شرکت آنها را در ستون بدهکار دفتر معین حساب بانک ثبت کرده است لیکن به عللی تا پایان ماه مورد نظر در ستون بستانکار صورت‌حساب بانک منعکس نشده است. از جمله این اقلام واریزهائی است که از شهرهای دیگر در وجه حساب بانکی شرکت حواله و مستندات آن به شرکت ارائه می‌شود ولی وجه آن با تأخیر به بانک می‌رسد. برخی از این وجوه را «**وجوه بین راهی**» هم می گویند.

هنگام تهیهٔ صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بدهکار دفتر به مانده طبق صورت‌حساب بانک اضافه می‌شود.

۲ ـ اقلام باز بستانکار دفتر

این اقلام شامل مواردی است که حسابدار شرکت آنها را در ستون بستانکار دفتر معین حساب بانک ثبت کرده است لیکن به عللی تا پایان ماه مورد نظر در ستون بدهکار صورت‌حساب بانک منعکس نشده است. قسمت عمدهٔ این اقلام شامل چک‌هایی است که شرکت صادر کرده ولی گیرندگان چک تا پایان ماه مورد نظر وجه آنها را از بانک وصول نکرده‌اند. این گونه چک‌ها را « **چک‌های معوق**» می گویند.

هنگام تهیهٔ صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بستانکار دفتر از مانده طبق صورت‌حساب بانک، کسر می‌شود.

۳ ـ اقلام باز بدهکار صورت‌حساب بانک

این اقلام شامل مواردی است که در ستون بدهکار صورت‌حساب بانک ثبت شده ولی شرکت آنها را در ستون بستانکار

دفتر معین حساب بانک ثبت نکرده است. اقلام باز بدهکار صورت‌حساب بانک معمولاً شامل هزینه‌های بانکی و سایر اقلامی است که بانک آنها را از حساب شرکت برداشت کرده لیکن به دلیل بی‌اطلاعی شرکت و یا تأخیر در ارسال مستندات، تا پایان ماه ثبت دفاتر شرکت نشده است.

هنگام تهیهٔ صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بدهکار صورت‌حساب بانک از مانده طبق دفاتر شرکت کسر می‌شود.

۴ ـ اقلام باز بستانکار صورت‌حساب بانک

این اقلام شامل مواردی است که در ستون بستانکار صورت‌حساب بانک ثبت شده ولی شرکت آنها را در ستون بدهکار دفتر معین حساب بانک ثبت نکرده است. اقلام باز بستانکار صورت‌حساب بانک معمولاً شامل وجوهی است که به حساب بانکی شرکت واریز شده لیکن شرکت از آن اطلاع نداشته و یا مستندات آن تا پایان ماه به دست شرکت نرسیده ، لذا در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

هنگام تهیهٔ صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بستانکار صورت‌حساب بانک به مانده طبق دفاتر شرکت، اضافه می‌شود.

اقلامی که در دفاتر شرکت یا بانک اشتباه ثبت شده اند

علاوه بر چهار مورد اقلام باز که در بالا به آنها اشاره شد، ممکن است هنگام بررسی دفتر معین حساب بانک یا صورت‌حساب بانک به اقلامی برخورد کنیم که حسابدار شرکت یا بانک آنها را اشتباه ثبت نموده اند. برخی از این اشتباهات عبارتند از: ثبت رقم بصورت غلط، ثبت مبلغ بدهکار در بستانکار و بالعکس، ثبت مبلغ مربوط به یک حساب دیگر و ...

هنگام تهیهٔ صورت مغایرت بانکی، اگر اقلامی را حسابدار شرکت اشتباهاً ثبت کرده باشد، بسته به مورد، از مانده طبق دفاتر شرکت کسر یا به آن اضافه می‌شود و اگر اشتباه از جانب بانک باشد، بسته به مورد، به مانده طبق صورت‌حساب بانک اضافه یا از آن کسر می‌شود.

با توجه به مطالب مطرح شده در مرحلهٔ ۱ و مرحلهٔ ۲، چنانچه دفتر معین حساب جاری ۲۷۴۶ در دفاتر شرکت شقایق با صورت‌حساب بانک آن مقابله گردد، اقلام باز و اشتباهات آن به شرح زیر باقی می‌ماند:

اقلام باز دفتر معین بانک

شماره سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۳۵	۸۷/۰۱/۱۱	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۵ جهت خرید کالا		۲۳۰,۰۰۰
۶۰	۸۷/۰۱/۲۸	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۲۹ جهت پرداخت بدهی		۲۵,۰۰۰
۶۶	۸۷/۰۱/۳۱	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۳۲ جهت هزینه اجاره		۹۱,۵۰۰
۶۸	۸۷/۰۱/۳۱	حواله وجه از شهرستان	۱۴۰,۰۰۰	
۷۲	۸۷/۰۱/۳۱	صدور چک شمارهٔ ۵۹۱۳۳ جهت هزینه‌ها		۲۴,۰۰۰

اقلام باز صورت‌حساب بانک

ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸	۸۷/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۹۱۲۵	۳۲۰,۰۰۰	
۱۹	۸۷/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۲۴۰,۰۰۰
۲۰	۸۷/۰۱/۳۱	برداشت بابت هزینهٔ کارمزد بانکی	۱,۲۰۰	
۲۱	۸۷/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۱۷۰,۰۰۰

اکنون هر کدام از اقلام فوق باید تحلیل شود که آیا جزء اشتباهات است یا جزء اقلام باز. با عنایت به توضیحات ارائه شده در متن مثال و بررسی اقلام فوق نتایج زیر به دست می‌آید:

۱ـ مبلغ صحیح چک شمارهٔ ۵۹۱۲۵ معادل ۳۲۰,۰۰۰ ریال است که حسابدار شرکت آن را به مبلغ ۲۳۰,۰۰۰ ریال ثبت کرده است. اگر این چک به رقم صحیح ثبت شود، ماندهٔ حساب بانک طبق دفاتر شرکت ۹۰,۰۰۰ ریال (۹۰,۰۰۰ = ۲۳۰,۰۰۰ ـ ۳۲۰,۰۰۰) کاهش پیدا می‌کند. لذا هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، باید مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال از مانده طبق دفاتر شرکت کسر شود.

۲ـ دارندگان چک‌های شمارهٔ ۵۹۱۲۹ به مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال، شماره ۵۹۱۳۲ به مبلغ ۹۱,۵۰۰ ریال و شمارهٔ ۵۹۱۳۳ به مبلغ ۲۴,۰۰۰ ریال تا پایان ماه وجه چک خود را از بانک دریافت نکرده‌اند. بنابراین، این موارد جزء اقلام باز بستانکار دفتر می‌باشد که باید در صورت مغایرت بانکی، از مانده، طبق صورت‌حساب بانک، کسر شوند.

۳ـ در تاریخ ۱۳۸۷/۰۱/۳۱ یکی از مشتریان شرکت مبلغ ۱۴۰,۰۰۰ ریال در وجه حساب جاری شرکت حواله کرده که شرکت این مبلغ را طی سند شمارهٔ ۶۸ به درستی در ستون بدهکار دفتر معین بانک ثبت کرده است لیکن بانک این مبلغ را تا پایان فروردین در صورت‌حساب بانک عمل نکرده است. لذا این مبلغ جزء اقلام باز بدهکار دفتر می‌باشد و هنگام تهیهٔ صورت مغایرت بانکی، باید به مانده، طبق صورت‌حساب بانک اضافه شود.

۴ـ ردیف‌های ۱۹ و ۲۰ صورت‌حساب بانک حاوی دو مورد واریزی نقدی به مبالغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال و ۱۷۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت الف و شرکت ب است که تا پایان فروردین ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است. لذا جزء اقلام باز بستانکار صورت‌حساب بانک است و هنگام تهیهٔ صورت مغایرت بانکی، باید به مانده طبق دفاتر شرکت اضافه شود.

۵ـ بانک بابت هزینهٔ کارمزد بانکی مبلغ ۱,۲۰۰ ریال از حساب جاری شرکت برداشت نموده که تا پایان فروردین ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده و جزء اقلام باز بدهکار صورت‌حساب بانک است و هنگام تهیهٔ صورت مغایرت بانکی، باید از مانده طبق دفاتر شرکت، کسر شود.

مرحلهٔ سوم

در مرحلهٔ سوم، باید صورت مغایرت بانکی مطابق شرحی که در ابتدای این فصل داده شد تهیه شود.

شرکت شقایق

صورت مغایرت بانکی حساب جاری ۲۷۴۶ نزد بانک ملی شعبه ... در ۱۳۸۷/۰۱/۳۱

مانده طبق دفاتر شرکت	۲,۲۱۱,۵۰۰	مانده طبق صورت‌حساب بانک	۲,۵۳۰,۸۰۰
اضافه می‌شود اقلام باز بستانکار صورت‌حساب:		اضافه می‌شود اقلام باز بدهکار دفتر:	
ـ واریز نقدی توسط شرکت الف	۲۴۰,۰۰۰	ـ حوالهٔ ثبت شده طی سند شماره ۶۸	۲۴۰,۰۰۰
ـ واریز نقدی توسط شرکت ب	۱۷۰,۰۰۰		۱۴۰,۰۰۰
	(۴۱۰,۰۰۰)		
کسر می‌شود اقلام باز بدهکار صورت‌حساب:		کسر می‌شود اقلام باز بستانکار دفتر:	
ـ اشتباه در ثبت چک شماره ۵۹۱۲۵	۹۰,۰۰۰	ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۲۹	۲۵,۰۰۰
ـ هزینه کارمزد بانکی	۱,۲۰۰	ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۳۲	۹۱,۵۰۰
	(۹۱,۲۰۰)	ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۳۳	۲۴,۰۰۰
			(۱۴۰,۵۰۰)
مانده واقعی	**۲,۵۳۰,۳۰۰**	**مانده واقعی**	**۲,۵۳۰,۳۰۰**

ثبت اصلاحات مغایرات بانکی در دفاتر شرکت

پس از آن‌که صورت مغایرت بانکی تهیه و اقلام ثبت نشده در دفاتر شرکت مشخص شد، لازم است حسابدار شرکت، رویدادهایی را که در دفاتر شرکت ثبت نشده در سند حسابداری و دفاتر شرکت ثبت نماید. لازم است یادآوری شود در این مرحله، فقط اشتباهات و اقلام بازی که از مانده طبق دفاتر شرکت کسر و یا به آن اضافه شده است نیاز به ثبت دارد. لذا با توجه به صورت مغایرت بانکی فوق، بابت موارد زیر باید ثبت‌های لازم در دفاتر انجام شود:

۱ ـ اشتباه در ثبت چک شماره ۵۹۱۲۵ (فرض کنید این چک قبلاً، هم در دفتر روزنامه و هم در دفتر کل به مبلغ غلط ثبت شده است)

۲ ـ هزینهٔ کارمزد بانکی

۳ ـ واریز نقدی توسط شرکت الف

۴ ـ واریز نقدی توسط شرکت ب

دفتر روزنامه شرکت شقایق

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳۸۷/۰۱/۳۱	خرید بانک بابت اصلاح سند حسابداری شمارهٔ ۳۵ مورخ ۸۷/۱/۱۱	۹۰,۰۰۰	 ۹۰,۰۰۰
۱۳۸۷/۰۱/۳۱	هزینهٔ کارمزد بانکی بانک بابت هزینه کارمزد بانکی	۱,۲۰۰	 ۱,۲۰۰
۱۳۸۷/۰۱/۳۱	بانک حساب‌های دریافتنی ـ شرکت الف حساب‌های دریافتنی ـ شرکت ب بابت واریز نقدی توسط شرکت‌های الف و ب	۴۱۰,۰۰۰	 ۲۴۰,۰۰۰ ۱۷۰,۰۰۰

روش محاسبهٔ موجودی بانک از مانده دفتر

به صورت مغایرت بانکی که در فوق تنظیم شـده اسـت اصطلاحاً صورت مغایرت بـه روش ماندهٔ واقعی می گویند. روش مانده واقعی تنها روش مورد قبول مطابق اسـتانداردهای حسابداری است. اما با این وجود، صورت مغایرت بانکی را می توان به دو روش دیگر نیز تهیه نمود.

در یکی از این روش‌ها، با استفاده از مانده حساب بانک در دفاتر شرکت، موجودی بانک مطابق صورت حساب ارسالی بانک محاسبه می‌شود. با توجه به اطلاعات مثال فوق، صورت مغایرت بانکی با این روش به صورت زیر تنظیم می‌گردد:

شرکت شقایق

صورت مغایرت بانکی حساب جاری ۲۷۴۶ نزد بانک ملی شعبه ... در ۱۳۸۷/۰۱/۳۱

شرح		
مانده طبق دفاتر شرکت		۲,۲۱۱,۵۰۰
کسر می‌شود اقلام باز بدهکار صورت‌حساب:		
ـ اشتباه در ثبت چک شماره ۵۹۱۲۵	۹۰,۰۰۰	
ـ هزینهٔ کارمزد بانکی	۱,۲۰۰	(۹۱,۲۰۰)
اضافه می‌شود اقلام باز بستانکار صورت‌حساب:		
ـ واریز نقدی توسط شرکت الف	۲۴۰,۰۰۰	
ـ واریز نقدی توسط شرکت ب	۱۷۰,۰۰۰	۴۱۰,۰۰۰
اضافه می‌شود اقلام باز بستانکار دفتر		
ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۲۹	۲۵,۰۰۰	
ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۳۲	۹۱,۵۰۰	
ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۳۳	۲۴,۰۰۰	۱۴۰,۵۰۰
کسر می‌شود اقلام باز بدهکار دفتر:		
ـ حواله ثبت شده طی سند شماره ۶۸		(۱۴۰,۰۰۰)
مانده طبق صورت‌حساب بانک		۲,۵۳۰,۸۰۰

روش محاسبهٔ موجودی بانک طبق صورت حساب بانک

با توجه به توضیحات فوق، با اسـتفاده از ماندهٔ صورت حسـاب ارسـالی بانک نیز، می توان ماندهٔ حسـاب بانک در دفاتر شرکت را محاسبه نمود. با توجه به اطلاعات مثال فوق، صورت مغایرت بانکی با این روش به صورت زیر تنظیم می گردد:

شرکت شقایق

صورت مغایرت بانکی حساب جاری ۲۷۴۶ نزد بانک ملی شعبه ... در ۱۳۸۷/۰۱/۳۱

شرح		
ماندهٔ طبق صورت‌حساب بانک		۲,۵۳۰,۸۰۰
کسر می‌شود اقلام باز بستانکار دفتر		
ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۲۹	۲۵,۰۰۰	
ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۳۲	۹۱,۵۰۰	
ـ چک معوق شمارهٔ ۵۹۱۳۳	۲۴,۰۰۰	(۱۴۰,۵۰۰)
اضافه می‌شود اقلام باز بدهکار دفتر:		
ـ حواله ثبت شده طی سند شماره ۶۸		۱۴۰,۰۰۰
		۲,۵۳۰,۳۰۰
اضافه می‌شود اقلام باز بدهکار صورت‌حساب:		
ـ اشتباه در ثبت چک شماره ۵۹۱۲۵	۹۰,۰۰۰	
ـ هزینه کارمزد بانکی	۱,۲۰۰	(۹۱,۲۰۰)
کسر می‌شود اقلام باز بستانکار صورت‌حساب:		
ـ واریز نقدی توسط شرکت الف	۲۴۰,۰۰۰	
ـ واریز نقدی توسط شرکت ب	۱۷۰,۰۰۰	(۴۱۰,۰۰۰)
مانده طبق دفاتر شرکت		۲,۲۱۱,۵۰۰

حساب تنخواه گردان

بـــا وجود این که کلیهٔ مؤسســـات پرداخت‌های خود را غالباً از طریق صدور چک از حســـاب‌های بانکی انجـــام می‌دهند، پرداخت هزینه‌های جزئی از حســـاب بانک امکان پذیر نیست. برای مثال پرداخت مبلغ جزئی برای کرایهٔ تاکسی از طریق صدور چک از حساب بانکی میســـر و معقول نیســـت. برای پرداخت این موارد، مبلغی پول در اختیار یک یا چند نفر از کارکنان شرکت قرار می‌گیرد تا از محل آن هزینه‌های جزئی را پرداخت کنند. مبلغی که به این منظور در اختیار این افراد قرار می‌گیرد «تنخواه گردان» نامیده می‌شود.

مبلغـــی پول را که به منظور پرداخت هزینه‌های جزئـــی در اختیار یک یا چند نفر از کارکنان شرکت قرار می‌دهند را «تنخواه گردان» می‌نامند.

ثبت عملیات مالی در حساب تنخواه گردان

حساب تنخواه گردان یک دارایی است و بدهکار و بستانکار کردن آن تا حد زیادی شبیه حساب صندوق می‌باشد. لازم به ذکر است برای ثبت عملیات مالی تنخواه‌گردان از دو روش زیر می‌توان استفاده نمود:

الف) روش تنخواه گردان ثابت

ب) روش تنخواه گردان متغیر

برای تشریح عملیات حسابداری مربوط به تنخواه‌گردان به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۱: شـــرکت الف در ۱۳۸۸/۲/۱ مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال تنخواه گـــردان را از طریق صدور چک در اختیار آقای محمدی یکی از کارکنان شرکت قرارداد. هزینه‌های انجام گرفته از محل تنخواه گردان آقای محمدی طی اردیبهشت ماه سال مذکور به شرح زیر است .

ملزومات	۴۱۲,۰۰۰ ریال
هزینهٔ ایاب و ذهاب	۳۴۱,۰۰۰ ریال
هزینهٔ سوخت و تعمیرات جزیی خودرو	۴۱۵,۰۰۰ ریال
هزینهٔ پذیرایی	۶۷۴,۰۰۰ ریال
جمع	۱,۸۴۲,۰۰۰ ریال

آقای محمدی لیســـت هزینه‌های انجام شـــدهٔ خـــود را پس از تأیید مدیر مربوطه بـــه امور مالی ارائه نمود و امـــور مالی در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۳۱ مبلغ ۱۸۴۲۰۰۰ ریال از طریق صدور چک در اختیار نامبرده قرار داد. همچنین در طی خرداد ماه ســـال مذکور هزینه‌های زیر از محل تنخواه گردان آقای محمدی انجام شده است:

هزینهٔ ایاب و ذهاب	۶۵۶,۰۰۰ ریال
هزینهٔ سوخت و تعمیرات جزئی خودرو	۳۸۶,۰۰۰ ریال
هزینهٔ پذیرائی	۷۲۳,۰۰۰ ریال
جمع	۱,۷۶۵,۰۰۰ ریال

در پایان خرداد ماه نیز آقای محمدی لیســـت هزینه‌های انجام شـــدهٔ خود را پس از تأیید مدیر مربوطه به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۳۱ مبلغ ۱,۷۶۵,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک در اختیار نام‌برده قرار داد.

مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت الف با دو روش تنخواه گردان ثابت و تنخواه گردان متغیر.

روش تنخواه گردان ثابت

دفـــتر روزنامهٔ شرکت الف

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	تنخواه گردان بانک بابت پرداخت تنخواه گردان به آقای محمدی		۲,۰۰۰,۰۰۰	 ۲,۰۰۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۳۱	هزینهٔ ملزومات مصرفی هزینهٔ ایاب و ذهاب هزینهٔ سوخت و تعمیرات خودرو هزینهٔ پذیرائی بانک بابت هزینه‌های انجام شـده از محل تنخواه آقای محمدی و ترمیم تنخواه نام‌برده		۴۱۲,۰۰۰ ۳۴۱,۰۰۰ ۴۱۵,۰۰۰ ۶۷۴,۰۰۰	 ۱,۸۴۲,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۱	هزینهٔ ایاب و ذهاب هزینهٔ سوخت و تعمیرات خودرو هزینهٔ پذیرائی بانک بابت هزینه‌های انجام شـده از محـل تنخواه آقای محمدی و ترمیم تنخواه نام‌برده		۶۵۶,۰۰۰ ۳۸۶,۰۰۰ ۷۲۳,۰۰۰	 ۱,۷۶۵,۰۰۰

حساب تنخواه گردان

بدهکار	بستانکار
۲,۰۰۰,۰۰۰	

روش تنخواه گردان متغیر

دفـــتر روزنامه شرکت الف

شمارهٔ سند حسابداری	تاریخ	شـــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	تنخواه گردان بانک بابت پرداخت تنخواه گردان به آقای محمدی		۲,۰۰۰,۰۰۰	 ۲,۰۰۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۳۱	هزینهٔ ملزومات مصرفی هزینهٔ ایاب و ذهاب هزینهٔ سوخت و تعمیرات خودرو هزینهٔ پذیرائی تنخواه گردان تنخواه گردان بانک بابت هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه آقای محمدی و ترمیم تنخواه نام‌برده		۴۱۲,۰۰۰ ۳۴۱,۰۰۰ ۴۱۵,۰۰۰ ۶۷۴,۰۰۰ ۱,۸۴۲,۰۰۰	 ۱,۸۴۲,۰۰۰ ۱,۸۴۲,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۱	هزینهٔ ایاب و ذهاب هزینهٔ سوخت و تعمیرات خودرو هزینهٔ پذیرائی تنخواه گردان تنخواه گردان بانک بابت هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه آقای محمدی و ترمیم تنخواه نام‌برده		۶۵۶,۰۰۰ ۳۸۶,۰۰۰ ۷۲۳,۰۰۰ ۱,۷۶۵,۰۰۰	 ۱,۷۶۵,۰۰۰ ۱,۷۶۵,۰۰۰

حساب تنخواه گردان

۲,۰۰۰,۰۰۰	۱,۸۴۲,۰۰۰
۱,۸۴۲,۰۰۰	۱,۷۶۵,۰۰۰
۱,۷۶۵,۰۰۰	

همانطور که ملاحظه می‌شود، در روش تنخواه گردان ثابت، حساب تنخواه گردان در زمان پرداخت وجه اولیه تنخواه‌گردان بدهکار می‌شـود و تا هر زمان که تنخواه گردان برقرار باشـد، بـدون تغییر می‌ماند. امـا در روش تنخواه‌گردان متغیر، هرگونه هزینه‌ای که از محل تنخواه گردان انجام می‌شود، در حساب تنخواه گردان ثبت می گردد لذا ماندهٔ تنخواه گردان در طول زمان تغییر می نماید.

با توجه به این که در روش تنخواه گردان ثابت هزینه‌های انجام شـده از محل تنخواه گردان در حسـاب دفتر کل (یاحساب معین) تنخواه گردان ثبت نمی‌شـود، اطلاعات مربوط به هزینه‌های انجام شـده از محل تنخواه گردان از روی دفاتر کل یا معین تنخواه گردان قابل مشـاهده نیسـت، در صورتی که در روش تنخواه گردان متغیر، از روی حساب تنخواه گردان می توان کلیه هزینه‌های انجام شـده از محل تنخواه گردان را مشـاهده کرد. بنابراین، اسـتفاده از روش تنخواه گردان ثابت مناسب نیست و توصیه می‌شود که روش تنخواه گردان متغیر مورد استفاده قرار گیرد.

بدهکار و بستانکار کردن تنخواه‌گردان تا حد زیادی شبیه حساب صندوق است.
برای ثبت عملیات مالی تنخواه گردان از دو روش می‌توان استفاده نمود.
در روش تنخواه گردان ثابت، هنگام ارائهٔ اسناد هزینه، در حساب تنخواه گردان ثبتی به عمل نمی‌آید.
در روش تنخواه گردان متغیر، هنگام ارائهٔ اسناد هزینه، حساب هزینه مربوطه بدهکار و حساب تنخواه گردان بستانکار می‌شود.



پرسش

۱ـ حساب صندوق در چه مواردی بدهکار و در چه مواردی بستانکار می‌شود؟

۲ـ منظور از تنخواه گردان چیست؟ توضیح دهید.

۳ـ برای ثبت رویدادهای مالی مربوط به تنخواه گردان چند روش وجود دارد؟ آنها را نام ببرید و بگویید که کدام‌یک از آنها مناسب تر است.

۴ـ در کدام روش ثبت رویدادهای مالی مربوط به تنخواه گردان ماندۀ حساب تنخواه گردان بدون تغییر می‌ماند؟

۵ـ حساب بانک در چه مواردی بدهکار و در چه مواردی بستانکار می‌شود؟

۶ـ منظور از اقلام باز چیست؟ آن را توضیح دهید.

۷ـ اقلام باز بدهکار دفتر چه اقلامی هستند؟

۸ـ اقلام باز بستانکار دفتر چه اقلامی هستند؟

۹ـ اقلام باز بدهکار صورت‌حساب بانک چه اقلامی هستند؟

۱۰ـ اقلام باز بستانکار صورت‌حساب بانک چه اقلامی هستند؟

۱۱ـ اقلامی که در دفاتر شرکت یا بانک اشتباه ثبت شده اند چگونه در صورت مغایرت بانکی درج می‌شوند؟



تمرین

۱ـ جمع فروش‌های نقدی فروشگاه نوین در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۲۲ مبلغ ۶,۲۴۷,۸۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۶,۲۴۷,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ فروشگاه نوین.

۲ـ ماندهٔ حساب کسور و اضافات صندوق در فروشگاه هدایت در پایان سال ۱۳۸۹ مبلغ ۱۸,۲۴۰ ریال بدهکار است. مطلوب است ثبت بستن حساب مزبور در پایان سال ۱۳۸۹ در دفتر روزنامهٔ فروشگاه.

۳ـ رویدادهای زیر در مورد تنخواه گردان آقای حسینی، که از کارکنان شرکت شهاب است، طی تیرماه ۱۳۸۸ اتفاق افتاده است. آنها را با روش تنخواه گردان ثابت در دفتر روزنامه شرکت شهاب ثبت کنید.

در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۱ از طریق صدور چک از حساب بانکی شرکت، مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال تنخواه گردان در اختیار آقای حسینی قرار گرفت.

هزینه‌های انجام گرفته از محل تنخواه گردان آقای حسینی طی تیر ماه سال مذکور به شرح زیر می‌باشد:

هزینهٔ پذیرائی	۴۷۲,۰۰۰ ریال
هزینهٔ ایاب و ذهاب	۶۴۸,۰۰۰ ریال
هزینهٔ سوخت و تعمیرات خودرو	۴۲۷,۰۰۰ ریال
هزینه‌های متفرقه	۷۷۶,۰۰۰ ریال
جمع	۲,۳۲۳,۰۰۰ ریال

آقای حسینی لیست هزینه‌های انجام شدهٔ خود را پس از تأیید مدیر مربوطه به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۳۱ مبلغ ۲,۳۲۳,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک در اختیار نام‌برده قرار داد.

۴ـ با توجه به اطلاعات سؤال قبل، رویدادهای فوق را در دفتر روزنامهٔ شرکت شهاب با روش تنخواه‌گردان متغیر ثبت کنید.

۵ـ شرکت شفق در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱ یک حساب جاری در بانک ملی ایران شعبهٔ ظفر افتتاح نمود و مبلغ ۷,۲۸۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از محل صندوق شرکت به آن واریز کرد. سایر عملیات مالی مربوط به حساب بانکی مزبور در مهرماه به شرح زیر است:

در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۶ هزینهٔ آب و برق شرکت به مبلغ ۴۲۶,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شمارهٔ ۷۷۴۱۱ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۹ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۲,۱۴۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و با صدور چک شمارهٔ ۷۷۴۱۲ وجه آن پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱۳ هزینهٔ سوخت و تعمیرات جزئی یک دستگاه خودرو به مبلغ ۶۲۳,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۷۷۴۱۳ پرداخت شد.

۱۳۸۸/۷/۱۸ مبلغ ۵,۸۹۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و خریدار وجه آن را به حساب جاری شرکت نزد بانک ملی واریز نمود.

در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۳۰ هزینهٔ تلفن شرکت به مبلغ ۲۴۱,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شمارهٔ ۷۷۴۱۴ پرداخت شد.

مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت شفق.

۶ ـ اطلاعات مربوط به دفتر معین حساب جاری شمارهٔ ۸۸۴۴ شرکت نوروز در فروردین ماه ۱۳۸۹ و همچنین صورت حساب بانک حساب مذکور به شرح زیر است:

دفتر معین بانک: حساب جاری شمارهٔ ۸۸۴۴ نزد بانک ملی شعبه یادگار

شمارهٔ سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۲	۸۹/۰۱/۰۴	واریز نقدی	۹۲۰,۰۰۰		
۵	۸۹/۰۱/۰۷	صدور چک شماره ۶۶۱۱ جهت هزینه حمل کالا		۸۷,۰۰۰	
۱۱	۸۹/۰۱/۰۸	صدور چک شماره ۶۶۱۲ جهت خرید ملزومات		۶۱,۰۰۰	
۱۸	۸۹/۰۱/۰۸	صدور چک شماره ۶۶۱۳ جهت هزینه حمل		۳۸,۰۰۰	
۲۵	۸۹/۰۱/۰۹	صدور چک شماره ۶۶۱۴ جهت هزینه سفر		۲۷,۰۰۰	
۲۶	۸۹/۰۱/۱۰	دریافت بابت فروش کالا	۲۴۷,۰۰۰		
۲۸	۸۹/۰۱/۱۰	صدور چک شماره ۶۶۱۵ جهت ترمیم تنخواه گردان		۱۵۰,۰۰۰	
۳۵	۸۹/۰۱/۱۱	صدور چک شماره ۶۶۱۶ جهت خرید کالا		۲۳۰,۰۰۰	
۴۶	۸۹/۰۱/۱۵	دریافت بابت فروش کالا	۴۷۲,۰۰۰		
۴۸	۸۹/۰۱/۱۶	دریافت بابت فروش کالا	۳۸۱,۰۰۰		
۵۰	۸۹/۰۱/۱۶	دریافت بابت فروش کالا	۶۸۷,۰۰۰		
۵۷	۸۹/۰۱/۲۱	صدور چک شماره ۶۶۱۷ جهت خرید کالا		۳۱۱,۰۰۰	
۵۸	۸۹/۰۱/۲۵	صدور چک شماره ۶۶۱۸ جهت هزینه تلفن		۸۹,۲۰۰	
۶۸	۸۹/۰۱/۳۱	حواله وجه از شهرستان توسط مشتریان	۲۲۴,۰۰۰		
۷۲	۸۹/۰۱/۳۱	صدور چک شماره ۶۶۱۹ جهت هزینه سوخت		۵۲,۰۰۰	۱,۸۸۵,۸۰۰

صورت‌حساب بانک: حساب جاری شماره ۸۸۴۴ شرکت نوروز					
ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۱	۸۹/۰۱/۰۴	واریز نقدی		۹۲۰,۰۰۰	
۲	۸۹/۰۱/۰۷	برداشت طی چک شمارهٔ ۶۶۱۱	۸۷,۰۰۰		
۳	۸۹/۰۱/۰۸	برداشت طی چک شمارهٔ ۶۶۱۲	۶۱,۰۰۰		
۴	۸۹/۰۱/۰۸	برداشت طی چک شمارهٔ ۶۶۱۳	۳۸,۰۰۰		
۵	۸۹/۰۱/۰۹	برداشت طی چک شمارهٔ ۶۶۱۴	۲۷,۰۰۰		
۶	۸۹/۰۱/۱۰	واریز نقدی		۲۴۷,۰۰۰	
۷	۸۹/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شمارهٔ ۶۶۱۶	۲۳۰,۰۰۰		
۸	۸۹/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شمارهٔ ۶۶۱۵	۱۵۰,۰۰۰		
۹	۸۹/۰۱/۱۵	واریز نقدی		۴۷۲,۰۰۰	
۱۰	۸۹/۰۱/۱۶	واریز نقدی		۳۸۱,۰۰۰	
۱۱	۸۹/۰۱/۱۶	واریز نقدی		۶۸۷,۰۰۰	
۱۲	۸۹/۰۱/۱۸	واریز نقدی		۸۱,۴۰۰	
۱۳	۸۹/۰۱/۲۳	برداشت طی چک شماره ۶۶۱۷	۳۱۱,۰۰۰		
۱۴	۸۹/۰۱/۳۱	برداشت بابت هزینهٔ صدور دسته چک	۷,۵۰۰		
۱۵	۸۹/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۲۱,۰۰۰	۱,۸۹۷,۹۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

الف) واریز نقدی مورخ ۸۹/۱/۱۸ توسط مؤسسهٔ افق بابت بدهی آن مؤسسه است.

ب) واریز نقدی مورخ ۸۹/۱/۳۱ توسط مؤسسهٔ نیرو بابت بدهی آن مؤسسه است.

ج) وجه حواله ثبت شده در تاریخ ۸۹/۰۱/۳۱ در دفاتر شرکت به مبلغ ۲۲۴,۰۰۰ ریال بابت فروش کالا به آنان می‌باشد که مستندات واریز وجه به صورت دورنگار(فاکس) وصول شده لیکن تا پایان فروردین ماه در صورت حساب بانک ثبت نشده است.

د) گیرندگان چک‌های شمارهٔ ۶۶۱۸ و ۶۶۱۹ تا پایان فروردین ماه وجه چک را از بانک دریافت نکرده‌اند.

مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب فوق در پایان فروردین ماه ۱۳۸۹.

۷ـ اطلاعات زیر در مورد حساب شمارهٔ ۵۵۱۹ شرکت نگین در اردیبهشت ماه ۱۳۸۹ در دست است:

الف) مبلغ ۱۴۳,۰۰۰ ریال توسط یکی از مشتریان بابت فروش کالا از بندر عباس برای شرکت حواله شده و مستندات واریز وجه از طریق دورنگار وصول و در دفاتر شرکت ثبت شده است لیکن ماه بعد در صورت حساب بانک ثبت شده است.

ب) هزینه صدور چک بانکی به مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری ۵۵۱۹ شرکت توسط بانک برداشت شده ولی تا پایان ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

ج) مبلغ ۲۸۶,۰۰۰ ریال توسط مؤسسهٔ نیکو بابت بدهی آن مؤسسه به حساب شرکت واریز شده و در صورت حساب بانک ثبت شده لیکن تا پایان ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

د) گیرندگان چک‌های شمارهٔ ۲۲۱۱ به مبلغ ۴۸,۹۰۰ ریال و شمارهٔ ۲۲۱۳ به مبلغ ۸۹۶,۰۰۰ ریال تا پایان اردیبهشت ماه وجه چک را از بانک دریافت نکرده‌اند.

هـ) ماندهٔ حساب مذکور در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۹ در دفاتر شرکت ۱,۴۶۷,۰۰۰ ریال و براساس صورت حساب ارسالی بانک ۲,۵۳۴,۹۰۰ ریال است.

مطلوب است تهیهٔ صورت مغایرت بانکی حساب فوق در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۹ و ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت نگین.



مسائل

۱ـ جمع فروش‌های نقدی فروشگاه صدف در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۲۶ مبلغ ۴,۶۷۷,۴۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۴,۶۷۹,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامهٔ فروشگاه.

۲ـ ماندهٔ حساب کسور و اضافات صندوق در فروشگاه فرزین در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱۱,۲۶۴ ریال بستانکاراست. مطلوب است ثبت بستن حساب مزبور در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ فروشگاه.

۳ـ رویدادهای زیر در شرکت تابان در مورد تنخواه گردان آقای احمدی طی شهریور ماه سال ۱۳۸۹ اتفاق افتاده است.

در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ از طریق صدور چک از حساب بانکی شرکت، مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال تنخواه گردان در اختیار آقای احمدی قرار گرفت.

هزینه‌های انجام گرفته از محل تنخواه گردان آقای احمدی طی شهریور ماه سال مذکور به شرح زیر است:

هزینهٔ پذیرائی	۶۲۷,۰۰۰ ریال
هزینهٔ ایاب و ذهاب	۴۹۶,۰۰۰ ریال
هزینهٔ سوخت و تعمیرات جزئی خودرو	۸۷۱,۰۰۰ ریال
هزینه‌های متفرقه	۷۹۶,۰۰۰ ریال
جمع	۲,۷۹۰,۰۰۰ ریال

آقای احمدی لیست هزینه‌های انجام شدهٔ خود را پس از تأیید مدیر عامل به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۳۱ مبلغ ۲,۷۹۰,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک در اختیار نامبرده قرار داد. همچنین در طی مهرماه سال مذکور هزینه‌های زیر از محل تنخواه گردان آقای احمدی انجام شده است:

هزینهٔ ایاب و ذهاب	۸۲۵,۰۰۰ ریال
هزینهٔ سوخت و تعمیرات خودرو	۹۴۲,۰۰۰ ریال
هزینهٔ پذیرائی	۸۹۶,۰۰۰ ریال
جمع	۲,۶۶۳,۰۰۰ ریال

در پایان مهر ماه نیز آقای احمدی لیست هزینه‌های انجام شده خود را پس از تأیید مدیر عامل به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۳۰ مبلغ ۲,۶۶۳,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک از حساب بانکی شرکت در اختیار نام‌برده قرار داد.

مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت تابان با دو روش تنخواه گردان ثابت و تنخواه گردان متغیر.

۴ـ دفتر معین حساب جاری شمارهٔ ۴۸۲۸ شرکت سپهر نزد بانک تجارت شعبهٔ نبرد و همچنین صورت حساب آن در دی ماه سال ۱۳۸۸ به صورت صفحهٔ بعد است:

دفتر معین بانک: حساب جاری شماره ۴۸۲۸ نزد بانک تجارت شعبه سپهر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۸۸/۱۰/۰۵	واریز نقدی	۸۴۳,۰۰۰		
۸۸/۱۰/۰۷	صدور چک شمارهٔ ۵۸۸۱ جهت خرید کالا		۷۶,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۰۸	صدور چک شمارهٔ ۵۸۸۲ جهت خرید ملزومات		۹۳,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۰۹	صدور چک شمارهٔ ۵۸۸۳ جهت هزینه حمل		۴۵,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۱۱	دریافت بابت فروش کالا	۸۲,۴۰۰		
۸۸/۱۰/۱۲	صدور چک شمارهٔ ۵۸۸۴ جهت قرض		۴۶,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۱۴	صدور چک شمارهٔ ۵۸۸۵ جهت خرید کالا		۷۹,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۲۲	دریافت بابت فروش کالا	۱۲۸,۰۰۰		
۸۸/۱۰/۲۸	صدور چک شمارهٔ ۵۸۸۶ جهت پرداخت بدهی		۴۷,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۳۰	دریافت بابت فروش کالا	۶۱,۰۰۰		
۸۸/۱۰/۳۰	صدور چک شمارهٔ ۵۸۸۷ جهت هزینهٔ تلفن		۳۹,۰۰۰	۶۸۹,۴۰۰

صورت‌حساب بانک: حساب جاری شمارهٔ ۴۸۲۸ شرکت سپهر					
ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۱	۸۸/۱۰/۰۵	واریز نقدی		۸۴۳,۰۰۰	
۲	۸۸/۱۰/۰۷	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۸۸۱	۷۶,۰۰۰		
۳	۸۸/۱۰/۰۹	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۸۸۲	۹۳,۰۰۰		
۴	۸۸/۱۰/۱۱	واریز نقدی		۸۲,۴۰۰	
۵	۸۸/۱۰/۱۲	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۸۸۴	۴۶,۰۰۰		
۶	۸۸/۱۰/۱۴	برداشت طی چک شمارهٔ ۵۸۸۵	۷۹,۰۰۰		
۷	۸۸/۱۰/۲۲	واریز نقدی		۱۲۸,۰۰۰	
۸	۸۸/۱۰/۳۰	برداشت بابت کارمزد بانکی	۲,۵۰۰		
۹	۸۸/۱۰/۳۰	واریز نقدی		۸۳,۰۰۰	۸۳۹,۹۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

الف) در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۳۰ مؤسسهٔ پویش بابت بدهی خود به شرکت مبلغ ۸۳,۰۰۰ ریال در وجه حساب جاری شرکت حواله کرده که بانک این مبلغ را در همان روز وصول و در حساب شرکت ثبت نموده است لیکن شرکت تا پایان دی ماه آن را در دفاتر خود ثبت نکرده است.

ب) در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۳۰ مبلغ ۲۵۰۰ ریال بابت کارمزد خدمات بانکی از حساب شرکت برداشت کرده لیکن شرکت این مبلغ را تا پایان دی ماه در دفاتر شرکت ثبت نکرده است.

ج) گیرندگان چک‌های شماره ۵۸۸۳، ۵۸۸۶ و ۵۸۸۷ تا پایان دی ماه وجه چک‌های خود را از بانک دریافت نکرده‌اند.

د) در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۳۰ مبلغ ۶۱,۰۰۰ ریال توسط مؤسسهٔ سلامت به حساب شرکت واریز شده و مستندات آن به شرکت

ارائه شده و شرکت آن را در دفاتر خود ثبت کرده لیکن بانک آن را در بهمن ماه وصول و در حساب شرکت عمل نموده است.
مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب مذکور در پایان دی ماه ۱۳۸۸ و ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ شرکت سپهر.

۵ـ با توجه به اطلاعات سؤال قبل مطلوب است:

الف) محاسبهٔ موجودی بانک طبق صورت حساب بانک.

ب) محاسبهٔ موجودی بانک از مانده دفتر.

۶ـ اطلاعات زیر در مورد حساب جاری ۸۲۲ شرکت بهار در دست است. مطلوب است تهیهٔ صورت مغایرت بانکی در تاریخ ۱۳۷۹/۱۱/۳۰ و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ عمومی شرکت.

دفتر معین بانک – جاری ۸۲۲ در ۱۳۷۹/۱۱/۳۰

شرح	بدهکار	بستانکار
مانده نقل از ماه قبل	۹۹۵,۰۰۰	
چک ۱۴۲۱		۹۵,۰۰۰
چک ۱۴۲۲		۴۰,۰۰۰
چک ۱۴۲۳		۳۷۵,۰۰۰
چک ۱۴۲۴		۸۵,۰۰۰
واریز طی فیش ۸۶۶۶	۴۰۰,۰۰۰	
چک ۱۴۲۵ بابت خرید کالا		۲۵,۰۰۰
چک ۱۴۲۶ بابت خرید تجهیزات		۸۶,۰۰۰
حواله شماره ۸۸ از شهرستان	۳۸۰,۰۰۰	
چک ۱۴۲۷		۱۹۵,۰۰۰
چک ۱۴۲۸		۵۷۰,۰۰۰
چک ۱۴۲۹		۴۰,۰۰۰
مانده	۲۶۴,۰۰۰	

صورت‌حساب بانک – جاری ۸۲۲ در تاریخ ۱۳۷۹/۱۱/۳۰

شرح	بدهکار	بستانکار
مانده نقل از ماه قبل		۹۹۵,۰۰۰
چک ۱۴۲۳	۳۷۵,۰۰۰	
چک ۱۴۲۱	۹۵,۰۰۰	
چک ۱۴۲۴	۸۵,۰۰۰	
واریز طی فیش ۸۶۶۶		۴۰۰,۰۰۰
واریز طی فیش ۸۶۶۷ بابت بدهی شرکت ب		۲۵۰,۰۰۰
چک ۱۴۲۶	۸۶,۰۰۰	
حوالهٔ شمارهٔ ۸۸ از شهرستان		۳۸۰,۰۰۰
چک ۱۴۲۷	۱۹۵,۰۰۰	
واریز طی فیش ۸۶۶۸ بابت بدهی شرکت الف		۶۰۰,۰۰۰
هزینهٔ دسته چک	۷,۵۰۰	
مانده		۱,۷۸۱,۵۰۰

مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب ۸۲۲ شرکت در پایان بهمن ماه ۱۳۷۹ .

۷ـ با توجه به اطلاعات سؤال قبل مطلوب است:

الف) محاسبهٔ موجودی بانک طبق صورت حساب بانک.

ب) محاسبهٔ موجودی بانک از مانده دفتر.

۸ـ ماندهٔ حساب جاری ۲۸۶ نزد بانک تجارت در دفتر معین شرکت سهامی مهتاب در پایان آبان ماه ۱۳۸۶ مبلغ ۷۷۳,۰۰۰

ریال است در صورتی که مانده حساب مذکور بر اساس صورت‌حساب بانک ۹۱۲,۰۰۰ ریال است. پس از مطابقت اقلام صورت‌حساب بانک با دفتر معین شرکت موارد زیر کشف گردیده است:

الف) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال توسط آقای حمیدی و ۸۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت سپهر بابت بدهی آنان در وجه حساب بانکی شرکت حواله شده که تاکنون ثبت دفاتر شرکت نشده است.

ب) وجه واریزی توسط صندوقدار شرکت ۴۸,۰۰۰ ریال در آخرین ساعات روز ۳۰ آبان ماه برای بانک ارسال شده ولی بانک رقم مذکور را در روز بعد در حساب شرکت عمل نموده است.

ج) چک شمارهٔ ۱۹۲۸ به مبلغ ۳۴,۰۰۰ ریال و چک شمارهٔ ۱۹۵۳ به مبلغ ۶۲,۰۰۰ ریال تا کنون توسط مشتریان به بانک ارائه نگردیده است.

د) حسابدار شرکت مهتاب چک شمارهٔ ۱۹۴۵ به مبلغ ۷۴,۰۰۰ ریال را اشتباهاً به مبلغ ۴۷,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت نموده است. چک مزبور بابت خرید اثاثهٔ اداری صادر شده است.

هـ) هزینهٔ کارمزد بانکی، که در دفاتر شرکت ثبت نشده، ۲,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب در پایان آبان ماه ۱۳۸۶ و ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت.

۹ـ اطلاعات زیر در مورد حساب شمارهٔ ۷۷۴۴ شرکت بهار در خرداد ماه ۱۳۸۹ در دست است:

الف) مبلغ ۴۱۱,۶۰۰ ریال توسط یکی از مشتریان بابت طلب شرکت از یکی از مشتریان از مشهد برای شرکت حواله شده و مستندات واریز وجه از طریق دورنگار وصول و در دفاتر شرکت ثبت شده لیکن ماه بعد در صورت حساب بانک ثبت شده است.

ب) هزینه صدور دسته چک به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری ۷۷۴۴ شرکت توسط بانک برداشت شده ولی تا پایان ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

ج) مبلغ ۴۶۳,۰۰۰ ریال توسط مؤسسهٔ نگار بابت بدهی آن مؤسسه به حساب شرکت واریز شده و در صورت حساب بانک ثبت شده لیکن تا پایان ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

د) گیرندگان چک‌های شمارهٔ ۸۵۴۳ به مبلغ ۷۴,۲۰۰ ریال و شمارهٔ ۸۵۴۷ به مبلغ ۶۲۴,۳۰۰ ریال تا پایان خرداد ماه جهت وصول چک به بانک مراجعه نکرده اند.

هـ) چک شمارهٔ ۸۵۴۶ به مبلغ ۲۷,۶۰۰ ریال صادر و به طلبکاران شرکت تحویل شده است و آنان وجه چک را از بانک وصول کرده‌اند اما در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

و) مبلغ چک شماره ۸۵۴۱ بابت خرید کالا در دفاتر شرکت ۳۲,۰۰۰ ریال ثبت شده است ولی مبلغ صحیح آن ۲۳,۰۰۰ ریال است. بانک مبلغ چک مزبور را به طور صحیح ثبت نموده است.

ز) مانده حساب مذکور در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۹ در دفاتر شرکت ۴۵۶,۷۰۰ ریال و براساس صورت حساب ارسالی بانک ۱,۱۷۸,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است تهیهٔ صورت مغایرت بانکی حساب فوق در پایان خرداد ماه ۱۳۸۹ و ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت بهار.

فصل هفتم

اصلاح (تعدیل) حساب‌ها





اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ ـ مفهوم و هدف از اصلاح (تعدیل) حساب‌ها را بداند.

۲ ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به اصلاح حساب‌ها در طی دوره و پایان دوره را انجام دهد.

۳ ـ نحوه اصلاح دارایی‌هایی که مبلغی از آنها در دوره مالی هزینه شده مانند ملزومات، پیش پرداخت‌ها و موجودی‌ها را انجام دهد.

۴ ـ ثبت اصلاح بدهی‌ها و پیش دریافت‌ها را انجام دهد.

۵ ـ ثبت اصلاح هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده مانند عوارض، بیمه و حقوق را انجام دهد.

همان‌طور که می‌دانید، هدف از تهیه اطلاعات مالی کمک به استفاده کنندگان مختلف برای قضاوت و تصمیم گیری اقتصادی است. این هدف زمانی تحقق می‌یابد که اطلاعات مالی تهیه شده به‌هنگام، واقعی و درست باشد. به این منظور باید تمامی درآمدها و هزینه‌های دوره مالی نشان داده شود و در ترازنامه نیز تمامی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه به درستی نشان داده شود.

به طور کلی برای آنکه صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی وضعیت مالی و نتایج عملیات آن را به درستی نشان دهد باید حاوی کلیه داراییها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها باشد. اما مسئله‌ای که حسابداران غالباً در عمل با آن روبرو می‌شوند این است که برخی از رویدادهای مالی بر نتایج عملیات بیش از یک دوره مالی اثر می‌گذارند. اثر این نوع رویدادهای مالی بر دوره‌های مالی مختلف باید به دقت شناسایی و اندازه‌گیری شود. جهت تحقق این امر در پایان هر دورهٔ مالی باید اصلاحات لازم در حساب‌ها انجام شود. این فصل، به تشریح این ثبت‌ها اختصاص دارد.

انواع حسابها

حساب‌های دفتر کل را از نظر انتقال دادن یا ندادن ماندهٔ آنها به سال مالی بعد می‌توان به دسته‌های زیر تقسیم کرد:

الف) حساب‌های دائمی

حساب‌های دائمی حساب‌هایی هستند که مانده آنها به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. حساب‌های دائمی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه می‌باشد. این حساب‌ها را حساب‌های ترازنامه‌ای نیز می‌گویند.

ب) حساب‌های موقت

حساب‌های موقت حساب‌هایی هستند که در پایان دورهٔ مالی بسته می‌شوند. حساب‌های موقت شامل حساب‌های درآمد و هزینه و برداشت می‌باشد. به استثنای حساب برداشت، این حساب‌ها را حساب‌های سود و زیانی نیز می‌گویند.

ج) حساب‌های مختلط

برخی از حساب‌ها هستند که بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آن موقت می‌باشد. این حساب‌ها را حساب‌های مختلط می‌گویند. برای مثال، حساب پیش پرداخت اجاره را در نظر بگیرید. اگر شرکت بهار در تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱ مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال بابت اجاره شش ماهه (از ۱۳۸۸/۱۱/۱ تا ۱۳۸۹/۴/۳۱) یک باب ساختمان پرداخت کرده باشد، در تاریخ پرداخت وجه که ۱۳۸۸/۱۱/۱ می‌باشد، تمام مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال در حساب پیش پرداخت ثبت می‌شود. در پایان سال ۱۳۸۸ با توجه به آن که دو ماه از ۶ ماه سپری شده است، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه فوق به هزینه تبدیل شده و باقیمانده آن، یعنی ۱۶۰,۰۰۰ ریال، کماکان به عنوان یک دارایی به نام پیش پرداخت باید نشان داده شود. لذا در پایان سال ۱۳۸۸ قبل از اصلاح حساب‌ها، حساب پیش پرداخت دارای ۲۴۰,۰۰۰ ریال مانده است که ۸۰,۰۰۰ ریال آن جزء حساب‌های موقت (هزینه اجاره) و ۱۶۰,۰۰۰ ریال آن جزء حساب‌های دائمی (پیش پرداخت اجاره که یک دارایی است) محسوب می‌شود. بنابراین حساب پیش‌پرداخت اجاره قبل از انجام اصلاحات یک حساب مختلط است؛ یعنی بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آن موقت است.

<table>
<tr><td>قبل از اصلاح حساب‌ها</td><td colspan="2">حساب‌های مختلط :
پیش پرداخت اجاره
بدهکار: ۲۴۰,۰۰۰ — بستانکار: ۸۰,۰۰۰
مانده ۱۶۰,۰۰۰</td></tr>
<tr><td>پس از اصلاح حساب‌ها</td><td>حساب‌های دائمی:
پیش‌پرداخت اجاره
بدهکار: ۱۶۰,۰۰۰</td><td>حساب‌های موقت:
هزینه اجاره
بدهکار: ۸۰,۰۰۰</td></tr>
</table>

حساب‌هایی را که بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آنها موقت‌اند را حساب مختلط می‌گویند.

اصلاح حساب‌ها در طول دورهٔ مالی

بـه منظور اجرای اصل «تطابق هزینه‌های هر دورهٔ مالی از درآمدهای همان دوره[1]»، حســابداران باید اطمینان یابند در زمان تهیه صورت ســود و زیان کلیه درآمدها و هزینه‌های دوره مالی در حســاب‌ها ثبت شده باشــند. اگر برخی از درآمدها یا هزینه‌های دوره در حساب‌ها ثبت نشده باشد، ابتدا آنها را شناسایی می‌کنند و سپس از طریق ثبت‌های مناسب در دفتر روزنامه و انتقال به دفتر کل، حساب‌ها اصلاح می‌شــوند که اصطلاحاً به اینگونه ثبت‌ها، «ثبت‌های اصلاحی» گفته می‌شــود. ثبت‌های اصلاحی معمولاً در پایان دوره مالی و قبل از تهیه صورت‌های مالی انجام می‌شــوند اما ممکن است لازم باشد که مانده برخی از حساب‌ها در طی دورهٔ مالی نیز اصلاح شود. این موضوع در قسمت‌های بعدی و همزمان با تشریح اصلاحات پایان دوره تشریح خواهد شد.

اصلاح حساب‌ها در پایان دورهٔ مالی

اصلاح و تعدیل حساب‌های دفتر کل در پایان دورهٔ مالی و به منظور اصلاح، تعدیل و به هنگام کردن (به روز رساندن) مدارک حســابداری، صورت می‌گیرد. بعد از این که کلیه معاملات و رویدادهای مالی در دفاتر موسســه ثبت شد، بعضی از حساب‌های دفتر کل مانده‌های صحیح را برای تهیهٔ صورت‌های مالی ارائه نمی‌دهند. حتی اگر تمام معاملات و عملیات مالی به درســتی در دفاتر ثبت شــده باشــند، حســابداری تعهدی[2] ایجاب می‌کند که برای تطبیق حساب‌های ترازنامه و صورت سود زیان با فرض دورهٔ مالی و اصل تطابق، مانده برخی از حساب‌های دفتر کل در پایان دوره مالی اصلاح گردد.

ثبت‌های اصلاحی معمولاً در پایان دورهٔ مالی ثبت می‌شوند و شامل موارد زیرند:

الف) اصلاح حساب دارایی‌هائی که مبلغی از آنها در دورهٔ مالی هزینه شده (شامل ملزومات، پیش پرداختها و موجودی‌ها).

ب) اصلاح هزینه‌های تحقق نیافته.

ج) اصلاح بدهی‌های جاری و پیش دریافتها.

د) اصلاح هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده (شامل عوارض، حق بیمه و حقوق).

انجام اصلاحات فوق منوط به اصلاح حساب‌های زیر است:

۱ ـ اصلاح پیش دریافت‌های درآمد

۲ ـ اصلاح پیش پرداخت‌های هزینه

۳ ـ ثبت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی

۴ ـ ثبت هزینه‌های تحمیل شده (به وقوع پیوسته) و ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی

۵ ـ ثبت هزینهٔ استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر

۶ ـ اصلاح حساب موجودی ملزومات

در ادامه هر کدام از ثبت‌های اصلاحی فوق مورد بررسی قرار می گیرند.

۱ ـ اصلاح پیش دریافت‌های درآمد

همان‌طور که در فصل دوم نیز بیان گردید، چنانچه قبل از ارائهٔ خدمات، وجهی از مشتریان دریافت شود، وجه دریافت شده تحت عنوان پیش دریافت ثبت می‌شود. چنانچه خدمتی تا قبل از پایان سال مالی انجام گیرد، حساب پیش دریافت درآمد باید در پایان سال اصلاح شود. برای اصلاح حساب پیش دریافت درآمد، حساب پیش دریافت درآمد بدهکار و حساب درآمد بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید.



مثال ۱: شــرکت رایان کار در تاریخ ۸۸/۹/۱ مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگهداری کامپیوترهای شــرکت ب که قرار است از تاریخ مذکور به مدت یکسال صورت پذیرد از آن شرکت دریافت کرد. در تاریخ ۸۸/۹/۱ ، یعنی در زمان دریافت وجه نقد، ثبت زیر در دفاتر شرکت رایان کار انجام می‌شود:

---

۱ ـ اصول حسابداری در فصل نهم توضیح داده شده است.

۲ ـ فرض تعهدی، فرض دوره مالی و اصل تطابق در فصل ۹ تشریح خواهد شد.

دفتر روزنامهٔ شرکت رایان کار

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۹/۱	وجه نقد پیش دریافت درآمد پیش دریافت بابت تعمیر و نگه‌داری کامپیوترهای شرکت ب	۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰

حساب پیش دریافت که یک بدهی است، تا پایان سال ۱۳۸۸ در دفاتر شرکت رایان کار بدون تغییر می‌ماند. از طرفی شرکت رایان کار از ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال به شرکت ب خدمات ارائه نموده است و باید از این بابت درآمد خود را شناسائی کند. به این منظور، در پایان سال ۱۳۸۸ شرکت رایان کار محاسبه می کند که چه مقدار از ۴۸۰,۰۰۰ ریال دریافت شده مربوط به دوره زمانی ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال ۱۳۸۸ می‌باشد و آن را از حساب پیش دریافت کسر و به حساب درآمد منظور می کند. اگر ۴۸۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه سال تقسیم کنید، سهم هر ماه ۴۰,۰۰۰ ریال می‌شود.

$$۴۸۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۴۰,۰۰۰$$

چون از تاریخ ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال ۴ ماه می‌شود، باید ۴ برابر ۴۰,۰۰۰ ریال از حساب پیش دریافت کسر و به حساب درآمد افزوده شود.

$$۴۰,۰۰۰ \times ۴ = ۱۶۰,۰۰۰$$

حساب پیش دریافت یک بدهی است لذا کاهش آن بدهکار می‌شود. افزایش حساب درآمد نیز بستانکار می‌شود. لذا برای اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال ۱۳۸۸ ثبت زیر در دفتر روزنامه شرکت رایان کار انجام می‌شود:

دفتر روزنامهٔ شرکت رایان کار

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	پیش دریافت درآمد درآمد بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال	۱۶۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰

بنابراین با ثبت فوق، حساب پیش دریافت درآمد در دفتر شرکت رایان کار اصلاح می‌شود. پس از انتقال ثبت‌های فوق به دفتر کل، مانده حساب‌های پیش دریافت و درآمد بصورت زیر خواهد بود.

پیش دریافت درآمد

بدهکار	بستانکار
۱۶۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰
	مانده ۳۲۰,۰۰۰

درآمد

بدهکار	بستانکار
	۱۶۰,۰۰۰



مثال ۲ : شرکت سبحان یک باب ساختمان خود را در تاریخ ۸۸/۱۱/۱ برای یک دورهٔ شش ماهه به شرکت نیکان اجاره داده است. کل اجارهٔ شش ماهه که ۱۸۰,۰۰۰ ریال است، در تاریخ ۸۸/۱۱/۱ از شرکت نیکان دریافت شده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در تاریخهای ۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۴/۳۱ در دفتر روزنامهٔ شرکت سبحان و نشان دادن حساب پیش دریافت در دفتر کل شرکت (به شکل T) در پایان سال ۱۳۸۸ قبل و بعد از اصلاحات.

حساب پیش دریافت در تاریخ ۸۸/۱۲/۲۹ قبل از اصلاحات:

پیش دریافت اجاره درآمد (اجاره)

	۱۸۰,۰۰۰

ثبت اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۸ برای تحقق درآمد اجاره به مدت دو ماه:

۱۸۰,۰۰۰ ÷ ۶ = ۳۰,۰۰۰ → ۳۰,۰۰۰ × ۲ = ۶۰,۰۰۰

دفتر روزنامۀ شرکت سبحان

تاریخ	شـــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	پیش دریافت درآمد (اجاره) درآمد اجاره بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال	۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰

حساب درآمد اجاره و پیش دریافت اجاره در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ پس از اصلاحات:

پیش دریافت درآمد (اجاره)

۶۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰
	مانده ۱۲۰,۰۰۰

درآمد اجاره

	۶۰,۰۰۰

دفتر روزنامۀ شرکت سبحان

تاریخ	شـــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۴/۳۱	پیش دریافت درآمد (اجاره) درآمد اجاره بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان مدت اجاره	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰

چنانچه قبل از ارائه خدمات وجهی از مشتریان دریافت شود، وجه دریافت شده تحت عنوان پیش دریافت ثبت می‌شود. حساب پیش دریافت درآمد باید در پایان سال اصلاح شود.

برای اصلاح حساب پیش دریافت درآمد، حساب پیش دریافت درآمد را به میزان درآمد تحقق یافته بدهکار و حساب درآمد را بستانکار می‌نمائیم.

۲ـ اصلاح پیش پرداخت‌های هزینه

زمانی که مبالغی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شود، در دفاتر پرداخت کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود. هنگامی که کالا یا خدمات مربوطه دریافت گردید، به میزان کالا یا خدمات دریافتی از حساب پیش پرداخت خارج و به حساب کالا یا هزینه مربوطه منتقل می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید.



مثال ۱: شرکت تدبیر در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱ بابت تعمیر و نگه‌داری ماشین آلات خود برای مدت یک سال، مبلغ ۳۰۰,۰۰۰

ریال به مؤسسهٔ حامی پرداخت کرد. در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱ ، یعنی در زمان پرداخت وجه نقد، ثبت زیر در دفاتر شرکت تدبیر انجام می‌شود:

دفتر روزنامه شرکت تدبیر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۶/۱	پیش پرداخت تعمیرات وجه نقد پیش پرداخت بابت تعمیر و نگه‌داری ماشین آلات	۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰

حساب پیش پرداخت که یک دارایی است، تا پایان سال ۱۳۸۸ در دفاتر شرکت تدبیر بدون تغییر می‌ماند. از طرفی شرکت تدبیر از ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال از مؤسسه حامی خدمات دریافت نموده است و باید از این بابت هزینه مربوطه را شناسایی و ثبت کند. به‌این منظور، در پایان سال ۱۳۸۸ شرکت تدبیر محاسبه می کند که چه مقدار از ۳۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت شده مربوط به دوره زمانی ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال ۱۳۸۸ است و آن را از حساب پیش پرداخت کسر و به حساب هزینه منظور می کند.

اگر ۳۰۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه سال تقسیم کنید، سهم هر ماه ۲۵,۰۰۰ ریال می‌شود.

$$۳۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۲۵,۰۰۰$$

چون از تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال ۷ ماه می‌شود، باید ۷ برابر ۲۵,۰۰۰ ریال از حساب پیش پرداخت کسر و به حساب هزینه افزوده شود.

$$۲۵,۰۰۰ \times ۷ = ۱۷۵,۰۰۰$$

حساب پیش پرداخت یک دارایی است لذا کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش حساب هزینه نیز بدهکار می گردد. لذا برای اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال ۱۳۸۸ ثبت زیر در دفتر روزنامه شرکت تدبیر انجام می‌شود:

دفتر روزنامهٔ شرکت تدبیر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه تعمیرات پیش پرداخت تعمیرات بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۱۷۵,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰

بنابراین با ثبت فوق، حساب پیش پرداخت تعمیرات در دفتر شرکت تدبیر اصلاح می‌شود. پس از انتقال ثبت‌های فوق به دفتر کل، مانده حساب‌های پیش پرداخت و هزینه تعمیرات بصورت زیر خواهد بود.

پیش پرداخت تعمیرات

بدهکار	بستانکار
۳۰۰,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰
مانده ۱۲۵,۰۰۰	

هزینه تعمیرات

بدهکار	بستانکار
۱۷۵,۰۰۰	



مثال ۲ : شرکت الف در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال بابت حق بیمه یکسال آینده (از تاریخ ۸۱/۹/۱ تا تاریخ ۸۲/۸/۳۰) پرداخت نمود. ثبت مربوط به پرداخت وجه فوق و همچنین ثبت اصلاحی لازم را در پایان سال ۸۱ و همچنین ۱۳۸۲/۸/۳۰ انجام دهید.

دفتر روزنامهٔ شرکت الف

تاریخ	شــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۱/۹/۱	پیش پرداخت بیمه وجه نقد پرداخت بابت پیش پرداخت بیمه یک سال	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰

چون از تاریخ ۸۱/۹/۱ تا پایان سال ۴ ماه سپری شده، بنابراین معادل ۴ ماه از حق بیمه منقضی شده است. اگر ۱۲۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه تقسیم کنیم، حق بیمه هر ماه ۱۰,۰۰۰ ریال می‌شود. بنابراین سهم ۴ ماه از حق بیمه ۴۰,۰۰۰ ریال می‌باشد که در پایان سال به صورت زیر در دفتر روزنامه شرکت ثبت می گردد:

دفتر روزنامهٔ شرکت الف

تاریخ	شــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۱/۱۲/۲۹	هزینه بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰

حق بیمه یک ماه		(۱۲ ÷ ۱۲۰,۰۰۰) = ۱۰,۰۰۰

حق بیمه ۴ ماه		۴۰,۰۰۰ = ۴ × ۱۰,۰۰۰

مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال حق بیمه منقضی شده و باقی‌ماندهٔ مبلغ حق بیمه، یعنی ۸۰,۰۰۰ ریال، حق بیمهٔ منقضی نشده است. پس از انجام ثبت اصلاحی پیش پرداخت بیمه، وضعیت حساب پیش پرداخت بیمه و هزینهٔ بیمه در شرکت الف به‌صورت زیر است:

پیش پرداخت بیمه

بدهکار	بستانکار
۱۲۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
مانده ۸۰,۰۰۰	

هزینه بیمه

بدهکار	بستانکار
۴۰,۰۰۰	

دفتر روزنامهٔ شرکت الف

تاریخ	شــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۲/۸/۳۰	هزینه بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰

زمانی که وجهی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شــود، در دفاتر پرداخت‌کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود.

برای اصلاح حساب پیش پرداخت، باید حساب هزینهٔ مربوطه را به میزان پیش پرداخت‌هایی که به هزینه تبدیل شــده اند بدهکار و حساب پیش پرداخت را بستانکار نماییم.

۳ ـ ثبت درآمدهای تحقق یافتهٔ ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی

در پایان دورهٔ مالی ممکن اســت درآمدهائی تحقق یافته[1] باشــند ولی ثبتی از بابت آنها در دفاتر بعمل نیامده باشد. لذا باید ثبت‌های

۱ـ در مورد تحقق درآمد در فصل ۹ توضیح داده خواهد شد.

اصلاحی لازم در مورد آنها در دفاتر به عمل آید. برای تشریح این موضوع به مثال‌های زیر توجه نمائید:



مثال ۱ : شرکت سحر بابت خدماتی که در اسفند ماه ۱۳۸۸ به مؤسسهٔ خوبان ارائه داده صورت‌حسابی به مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال صادر نموده ولی تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی از این بابت در حساب‌ها به عمل نیاورده است. ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر می‌باشد:

دفتر روزنامهٔ شرکت سحر

تاریخ	شـــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب‌های دریافتنی درآمد بابت خدمات ارائه شده به مؤسسهٔ خوبان	۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰



مثال ۲ : شرکت سپیدان در اسفند ماه ۱۳۸۷ ماشین آلات شرکت بهاران را تعمیر نمود. ارزش این خدمات معادل ۲۶۷,۰۰۰ ریال می‌باشد که تا پایان سال ۱۳۸۷ ثبتی بابت آن در حساب‌های شرکت سپیدان به عمل نیامده است. ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۷ در دفتر روزنامه شرکت سپیدان بصورت زیر می‌باشد:

دفتر روزنامهٔ شرکت سپیدان

تاریخ	شـــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	حساب‌های دریافتنی درآمد بابت خدمات ارائه شده به مؤسسهٔ بهاران	۲۶۷,۰۰۰	۲۶۷,۰۰۰

برای ثبت درآمدهای تحقق یافتهٔ ثبت نشـــده تا پایان دورهٔ مالی، باید حساب‌های دریافتنی را به میزان درآمد تحقق یافته بدهکار و حساب درآمد را بستانکار نماییم.

۴ ـ ثبت هزینه‌های تحمیل شده و ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی

معمولاً در پایان دورهٔ مالی هزینه‌هایی وجود دارند که ثبت دفاتر نشـــده اند. از جمله این هزینه‌ها می‌توان به هزینه‌های تلفن، آب و برق مصرفی روزهای پایانی ســـال و همچنین هزینه حقوق و دســـتمزد ایام پایان سال اشاره نمود. این‌گونه هزینه‌ها را هزینه‌های معوق نیز می‌گویند. به منظور بکارگیری صحیح اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها[1] در پایان ســـال، باید این‌گونه هزینه‌ها را در دفاتر ثبت نمود. برای تشریح نحوه ثبت هزینه‌های تحمیل شده (به وقوع پیوسته) و ثبت نشده تا پایان دوره مالی به مثال‌های زیر توجه نمایید:



مثال ۱ : هزینه‌های تلفن شرکت شکوه در بهمن و اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۷۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. صورت‌حساب تلفن در ۸۸/۱۲/۲۶ تحویل شـــرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشـــده است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت صفحهٔ بعد می‌باشد:

---

۱ ـ بر اســاس اصل تطابق، برای تعیین ســود هر دوره، باید هزینه‌هایی را که برای کســب درآمدهای همان دوره تحمیل شده‌اند را مشخص کرده و آنها را از درآمدها کسر نماییم. اصول و مفروضات حسابداری در فصل ۹ تشریح شده است.

دفتر روزنامهٔ شرکت شکوه

تاریخ	شـــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینهٔ تلفن حساب‌های پرداختنی بابت هزینه تلفن بهمن و اسفند ماه شرکت.	۲۷۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰



مثال ۲: هزینهٔ آب و برق شــرکت صبا در ۴۰ روزهٔ پایان ســال ۱۳۸۷ مبلغ ۴۹۵,۰۰۰ ریال اســت. صورت‌حساب هزینه مذکور در روزهای پایانی سال تحویل شرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۷ بصورت زیر است:

دفتر روزنامهٔ شرکت صبا

تاریخ	شـــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	هزینهٔ آب و برق حساب‌های پرداختنی بابت هزینهٔ آب و برق ۴۰ روزه پایان سال	۴۹۵,۰۰۰	۴۹۵,۰۰۰



مثال ۳: حقوق و دستمزد تعدادی از کارکنان شرکت بابل در اسفند ماه سال ۱۳۸۸، که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده ، مبلغ ۷۹۸,۰۰۰ ریال است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر می‌باشد:

دفتر روزنامهٔ شرکت بابل

تاریخ	شـــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینهٔ حقوق حساب‌های پرداختنی بابت هزینهٔ حقوق و دستمزد کارکنان شرکت در اسفند ماه.	۷۹۸,۰۰۰	۷۹۸,۰۰۰

برای ثبت هزینه‌های تحمیل یافتهٔ ثبت نشـــده تا پایان دوره مالی، باید حساب هزینهٔ مربوطه را به میزان هزینهٔ تحمیل یافته بدهکار و حساب‌های پرداختنی را بستانکار نمائیم.

۵ـ ثبت هزینهٔ استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر

دارایی‌هایی که عمر مفید آنها بیشتر از یک سال باشد، در دفاتر به‌عنوان دارایی بلند مدت یا دارایی ثابت ثبت می‌شوند. به غیر از زمین، تمامی دارایی‌های بلندمدت دیگر دارای عمر مفید محدود می‌باشند. بنابراین بهای تمام شده[1] این دارایی‌ها باید طی دوران عمر مفیدشـــان به هزینه منظور شود. به‌این منظور در پایان هر سال مالی سهم مناسبی از بهای تمام شده این‌گونه دارایی‌ها به عنوان هزینه اســتهلاک در دفاتر ثبت می‌شود. برای تشریح نحوه ثبت هزینه استهلاک، به مثال‌های صفحهٔ بعد توجه نمایید.

۱ـ براســاس تعریف ارائه شــده در استانداردهای حســابداری ایران، «بهای تمام شده عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانهٔ سایر مابه ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل آن واگذار شده است.»

مثال ۱ : شرکت نیلو در ابتدای سال ۱۳۸۸ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید خودرو ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن (یعنی مبلغی که پس از اتمام عمر مفید می‌توان خودرو را به آن قیمت فروخت) ۱۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. ثبت هزینه استهلاک خودرو در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر است:

$$\text{هزینه استهلاک (با روش خط مستقیم[1])} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده}}{\text{عمر مفید}}$$

$$۱۴۰,۰۰۰ = \frac{۱,۵۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰}{۱۰}$$

دفتر روزنامهٔ شرکت نیلو

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه استهلاک وسایل نقلیه استهلاک انباشته وسایل نقلیه بابت هزینه استهلاک یک دستگاه خودرو.	۱۴۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰

حســاب اســتهلاک انباشته وسایل نقلیه، یک حساب کاهنده دارایی اســت که در ترازنامه بعد از حساب وسایل نقلیه درج می گردد تا از بهای تمام شــده وسایل نقلیه کسر شــود و ارزش دفتری[2] وسایل نقلیه به‌دست آید. حساب استهلاک انباشته یک حســاب دائمی اســت بنابراین در پایان سال مالی بسته نمی شود و تا پایان عمر مفید دارایی هر ساله هزینه استهلاک محاسبه و به آن افزوده می‌شود.

مثال ۲ : شــرکت کوهستان در ۱۳۸۷/۳/۱ مقداری اثاثهٔ اداری به مبلغ ۲,۸۶۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری کرد. عمر مفید اثاثه اداری مذکور هشت سال و ارزش اسقاط آن ۱۰۰,۰۰۰ ریال است. مطلوب است:

الف) ثبت مربوط به خرید اثاثهٔ اداری.

ب) ثبت هزینهٔ استهلاک اثاثهٔ اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۷ .

ج) ثبت هزینهٔ استهلاک اثاثهٔ اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۸ .

د) ثبت هزینهٔ استهلاک اثاثهٔ اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۹ .

پاسخ الف)

ثبت مربوط به خرید اثاثهٔ اداری به صورت زیر است:

دفتر روزنامهٔ شرکت کوهستان

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۳/۱	اثاثه اداری وجه نقد بابت خرید مقداری اثاثهٔ اداری به صورت نقد	۲,۸۶۰,۰۰۰	۲,۸۶۰,۰۰۰

---

۱ ـ برای محاسبه هزینه استهلاک روش‌های مختلفی وجود دارد که یکی از آنها روش خط مستقیم می‌باشد.

۲ـ Book Value. ارزش دفتری = بهای تمام شده − استهلاک انباشته

پاسخ ب)

هزینهٔ استهلاک اثاثهٔ اداری مذکور به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{هزینه استهلاک یک سال} = \frac{\text{ارزش اسقاط ـ بهای تمام شده}}{\text{عمر مفید}}$$

$$\frac{۲,۸۶۰,۰۰۰-۱۰۰,۰۰۰}{۸} = ۳۴۵,۰۰۰$$

با توجه به این که اثاثهٔ اداری مذکور در اول خرداد ماه خریداری شده است، هزینهٔ استهلاک آن برای سال اول (سال ۱۳۸۷) فقط برای ده ماه محاسبه و ثبت می‌شود ولی در سنوات بعد استهلاک آن به‌طور کامل محاسبه و ثبت می‌گردد. بنابراین، هزینه استهلاک اثاثهٔ اداری در سال ۱۳۸۷ برای ده ماه برابر است با:

$$\text{هزینه استهلاک اثاثهٔ اداری برای ۱۰ ماه} = ۳۴۵,۰۰۰ \times \frac{۱۰}{۱۲} = ۲۸۷,۵۰۰$$

همچنین هزینه استهلاک اثاثهٔ اداری در سال ۱۳۸۷ به صورت زیر ثبت می‌شود:

دفتر روزنامهٔ شرکت کوهستان

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	هزینه استهلاک اثاثه اداری	۲۸۷,۵۰۰	
	استهلاک انباشته اثاثهٔ اداری		۲۸۷,۵۰۰
	بابت هزینه استهلاک اثاثهٔ اداری.		

پاسخ ج)

هزینه استهلاک اثاثهٔ اداری مذکور در سال ۱۳۸۸ در صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\frac{۲,۸۶۰,۰۰۰-۱۰۰,۰۰۰}{۸} = ۳۴۵,۰۰۰$$

دفتر روزنامهٔ شرکت کوهستان

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینهٔ استهلاک اثاثهٔ اداری	۳۴۵,۰۰۰	
	استهلاک انباشته اثاثهٔ اداری		۳۴۵,۰۰۰
	بابت هزینهٔ استهلاک اثاثهٔ اداری.		

پاسخ د)

هزینه استهلاک اثاثه اداری مذکور در سال ۱۳۸۹در صفحه بعد محاسبه می‌شود:

$$\frac{۲,۸۶۰,۰۰۰-۱۰۰,۰۰۰}{۸} = ۳۴۵,۰۰۰$$

دفتر روزنامهٔ شرکت کوهستان

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱۲/۲۹	هزینهٔ استهلاک اثاثهٔ اداری	۳۴۵,۰۰۰	
	استهلاک انباشته اثاثهٔ اداری		۳۴۵,۰۰۰
	بابت هزینهٔ استهلاک اثاثهٔ اداری.		

برای ثبت هزینهٔ استهلاک باید حساب هزینه استهلاک را بدهکار و حساب استهلاک انباشته را بستانکار نماییم.

۶ـ اصلاح حساب موجودی ملزومات

برای حسابداری ملزومات دو روش وجود دارد: (۱) روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی و (۲) روش ثبت خرید ملزومات در حساب هزینه. در این کتاب فقط روش اول توضیح داده می‌شود.

در روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی، هنگام خرید ملزومات، حساب موجودی ملزومات، بدهکار و حساب صندوق یا حساب‌های پرداختنی بستانکار می‌شود. در پایان سال به میزان ملزومات مصرف شده، حساب هزینه ملزومات را بدهکار و حساب موجودی ملزومات را بستانکار می‌نماییم.

مثال ۱: شرکت الف در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۷ مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. نحوهٔ ثبت این رویداد به‌صورت زیر است:

دفتر روزنامهٔ شرکت الف

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱/۱۷	موجودی ملزومات	۸۴۰,۰۰۰	
	وجه نقد		۸۴۰,۰۰۰
	بابت خرید ملزومات اداری به صورت نقد.		

فرض کنید پس از انبارگردانی در پایان سال، مشخص می‌شود که ۴۶۰,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری طی سال مصرف شده و معادل ۳۸۰,۰۰۰ ریال آن در انبار موجود است. لذا ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر در دفتر روزنامهٔ شرکت الف ثبت می‌شود:

دفتر روزنامهٔ شرکت الف

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینهٔ ملزومات	۴۶۰,۰۰۰	
	موجودی ملزومات		۴۶۰,۰۰۰
	بابت اصلاح حساب ملزومات اداری		

حساب‌های دفتر کل شرکت الف در مورد موجودی ملزومات و هزینه ملزومات در پایان سال ۱۳۸۸ پس از انجام ثبت‌های اصلاحی به صورت زیر است:

موجودی ملزومات

بدهکار	بستانکار
۸۴۰,۰۰۰	۴۶۰,۰۰۰
مانده ۳۸۰,۰۰۰	

هزینهٔ ملزومات

بدهکار	بستانکار
۴۶۰,۰۰۰	

مثال ۲: شرکت شاداب در تاریخ ۱۳۸۸/۵/۱۴ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. پس از انبارگردانی در پایان سال مشخص می‌شود که ۱۷۵,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در پایان سال در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و همچنین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت شاداب.

کل ملزومات خریداری شده در شرکت شاداب طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال است که در پایان سال ۱۷۵,۰۰۰ ریال آن در انبار باقی مانده است. لذا ملزومات مصرف شده طی سال ۱۳۸۸ برابر است با:

۳۸۷,۰۰۰ ـ ۱۷۵,۰۰۰ = ۲۱۲,۰۰۰

لذا ثبت اصلاحی ملزومات در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر خواهد بود:

دفتر روزنامهٔ شرکت شاداب

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۵/۱۴	موجودی ملزومات وجه نقد بابت خرید ملزومات اداری به صورت نقد.	۳۸۷,۰۰۰	۳۸۷,۰۰۰
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه ملزومات موجودی ملزومات بابت اصلاح حساب ملزومات اداری	۲۱۲,۰۰۰	۲۱۲,۰۰۰

برای اصلاح ملزومات در پایان سال مالی، حساب هزینهٔ ملزومات را به میزان ملزومات مصرف شده بدهکار و حساب موجودی ملزومات را بستانکار می‌نماییم.

تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده

پس از انجام کلیهٔ ثبت‌های اصلاحی و انتقال آنها از دفتر روزنامه به دفتر کل، مانده حساب‌های دفتر کل تعیین و تراز آزمایشی دیگری تهیه می‌شود. این تراز آزمایشی را که پس از انجام ثبت‌های اصلاحی تهیه می‌کنند، تراز آزمایشی اصلاح شده می‌گویند. تراز آزمایشی اصلاح شده مبنای تهیهٔ صورت‌های مالی قرار می‌گیرد.[1]

۱ ـ نمونه تراز آزمایشی اصلاح شده در مثال جامع پایان فصل هشتم آورده شده است.



پرسش

۱ـ حساب‌های دفتر کل از نظر انتقال دادن یا ندادن ماندهٔ آنها به سال بعد به چند دسته تقسیم می‌شوند؟ آنها را نام ببرید.

۲ـ به چه حساب‌هایی حساب‌های مختلط می‌گویند؟

۳ـ منظور از اصلاح حساب‌ها چیست؟

۴ـ اصلاح حساب‌ها در چه زمانی صورت می‌گیرد؟

۵ـ ثبت‌های اصلاحی شامل چه مواردی است و از طریق اصلاح کدام حساب‌ها انجام می‌شود؟

۶ـ برای اصلاح حساب پیش دریافت درآمد چه حساب‌هائی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟

۷ـ برای اصلاح حساب پیش پرداخت چه حساب‌هایی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟

۸ـ برای ثبت اصلاحی مربوط به درآمدهای تحقق یافتهٔ ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی، چه حساب‌هایی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟

۹ـ ثبت اصلاحی مربوط به هزینه‌های تحمیل یافتهٔ ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی چگونه انجام می‌شود؟

۱۰ـ برای چه دارایی‌هایی استهلاک منظور می‌شود؟

۱۱ـ نحوه محاسبه هزینهٔ استهلاک چگونه است؟ با یک مثال توضیح دهید.

۱۲ـ حساب استهلاک انباشته چه حسابی است و چگونه در ترازنامه نشان داده می‌شود؟

۱۳ـ موقع خرید ملزومات چه حسابی بدهکار می‌شود؟

۱۴ـ در روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی، هنگام اصلاح حساب‌ها چه حسابی بدهکار و چه حسابی بستانکار می‌شود؟

۱۵ـ تراز آزمایشی اصلاح شده چه زمانی تهیه می‌شود؟



تمرین

۱ـ شرکت البرز در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگه‌داری وسایل نقلیه شرکت ترابر که قرار است از تاریخ مذکور به مدت یکسال صورت پذیرد از آن شرکت دریافت کرد. ثبت‌های لازم در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ و ثبت اصلاحی ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ در دفاتر شرکت البرز را بنویسید.

۲ـ شرکت نمونه در تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ بابت اجارهٔ یک دستگاه آپارتمان اداری برای مدت یک سال، مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال به آقای محسنی پرداخت کرد. مطلوب است ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ شرکت نمونه در تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ و ثبت اصلاحی پایان سال ۱۳۸۸.

۳ـ شرکت سبحان بابت خدماتی که در اسفند ماه ۱۳۸۸ به مؤسسه توانا ارائه داده است صورت‌حسابی به مبلغ ۳۸۵,۰۰۰ ریال صادر نموده ولی تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی از این بابت در حساب‌ها به عمل نیاورده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ شرکت سبحان.

۴ـ هزینه‌های برق شرکت شبنم در بهمن و اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۱۶,۰۰۰ ریال است. صورت‌حساب برق در اواخر اسفندماه تحویل شرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. مطلوب است ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ شرکت شبنم.

۵ـ هزینه حقوق اسفندماه ۱۳۸۸ مؤسسه تابناک ۶۸۳,۰۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در دفتر روزنامهٔ مؤسسه تابناک.

۶ـ شرکت سپهر در ابتدای سال ۱۳۸۸ مقداری اثاثهٔ اداری به مبلغ ۲,۸۴۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید این اثاثه ۸ سال و ارزش اسقاط آن ۴۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مطلوب است ثبت هزینه استهلاک اثاثهٔ اداری در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ شرکت سپهر.

۷ـ شرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱۷ مبلغ ۳۸۰,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۱۴۰,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ شرکت صبا.

۸ـ مانده حساب موجودی ملزومات مؤسسهٔ شفا در پایان سال ۱۳۸۷ قبل از اصلاحات مبلغ ۱۲۸,۰۰۰ ریال است. پس از انبارگردانی در پایان سال مشخص شد که موجودی ملزومات پایان دوره ۸۶,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ شفا.



مسائل

۱ـ مؤسسهٔ زاگرس در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۲۷ مبلغ ۶۶۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگه‌داری وسایل نقلیه شرکت کیان دریافت کرد. قرارداد مربوط به تعمیرات فوق برای یک دوره یک ساله از ۱۳۸۸/۱۱/۱ لغایت ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ است. مطلوب است:

الف) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ زاگرس در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۱۰/۲۷و ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ و همچنین ثبت اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸ .

ب) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ شرکت کیان در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۱۰/۲۷و ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ و همچنین ثبت اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸ .

۲ـ شرکت ساحل در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۱ بابت اجاره یک دستگاه خودرو برای مدت یک سال، مبلغ ۳۹۰,۰۰۰ ریال به مؤسسهٔ تاکسیرانی معتمد پرداخت کرد. مطلوب است:

الف) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ شرکت ساحل در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۴/۱ ، ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۳/۳۱.

ب) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ مؤسسه تاکسیرانی معتمد در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۴/۱ ، ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۳/۳۱.

۳ـ تعمیرگاه سجاد در اسفندماه ۱۳۸۷ بابت تعمیرات جزئی یک دستگاه خودرو متعلق به شرکت شبنم صورتحسابی به مبلغ ۳۷۴,۰۰۰ ریال صادر کرد و تحویل شرکت شبنم نمود. این رویداد تا پایان سال ۱۳۸۷ در دفاتر هیچکدام از طرفین ثبت نشده است. مطلوب است ثبت‌های لازم در دفتر روزنامهٔ تعمیرگاه سجاد و شرکت شبنم در پایان سال ۱۳۸۷.

۴ـ بابت هزینه‌های زیر که مربوط به روزهای پایانی سال ۱۳۸۸ مؤسسهٔ سحر می‌باشد تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی در حساب‌های مؤسسه به عمل نیامده است.

حقوق کارکنان	۲۴۷,۵۰۰ ریال
هزینهٔ آب و برق	۸۷,۴۰۰ ریال
هزینهٔ تلفن	۴۷,۸۰۰ ریال

مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ مؤسسه سحر.

۵ـ شرکت شهاب در تاریخ ۱۳۸۷/۴/۱ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۹,۲۸۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید این خودرو ده سال و ارزش اسقاط آن ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مطلوب است ثبت هزینه استهلاک وسایل نقلیه در پایان سال‌های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ در دفتر روزنامهٔ شرکت شهاب.

۶ـ شرکت ارس در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱۲ مبلغ ۴۷۲,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۱۸۱,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ شرکت ارس.

۷ـ موجودی ملزومات مؤسسهٔ حقیقت در ابتدای سال ۱۳۸۸ مبلغ ۲۲۸,۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۴ نیز مبلغ ۳۲۶,۰۰۰ ریال ملزومات به صورت نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۲۰۴,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۴ و همچنین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ حقیقت.

۸ـ موارد زیر در سال ۱۳۸۱ در مؤسسهٔ بهمنی اتفاق افتاده است:

الف) در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ بابت خدماتی که قرار است در یک سال آینده (از تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ به‌مدت یک‌سال) به شرکت بوران ارائه شود، مبلغ ۴۸ میلیون ریال دریافت گردید و بلافاصله به حساب بانکی مؤسسه واریز گردید.

ب) در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ بابت حق بیمه یک سال آینده (از تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ به‌مدت یک‌سال) مبلغ ۶ میلیون ریال پرداخت گردید.

مطلوبست:

الف) ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامهٔ مؤسسهٔ بهمنی.

ب) ثبت‌های مربوط به‌اصلاح حساب‌های پیش‌دریافت و پیش‌پرداخت در پایان سال مالی یعنی ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱.

۹ ـ ماندهٔ حساب پیش پرداخت بیمه و پیش دریافت درآمدها در شرکت سبلان قبل از اصلاح حساب‌ها به ترتیب ۴۱ میلیون ریال و ۴۸ میلیون ریال و ماندهٔ حساب ساختمان (که در اول مهر ماه ۱۳۷۹خریداری شده) ۲۸ میلیون ریال است. با توجه به اطلاعات زیر ثبت‌های مربوط به اصلاح حساب‌های شرکت سبلان را در پایان سال ۱۳۸۱ در دفتر روزنامهٔ شرکت ثبت نمائید.

الف – حقوق و دستمزد ثبت و پرداخت نشده کارکنان در پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۶ میلیون ریال می‌باشد.

ب – خدمات انجام شده برای مشتریان در پایان سال ۱۳۸۱ که تا پایان سال ثبت دفاتر نشده بالغ بر ۹ میلیون ریال است.

ج – عمر مفید ساختمان ۱۲ سال است و ارزش اسقاط آن ۴ میلیون ریال می‌باشد.

د ـ بیمهٔ منقضی نشده تا پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۸ میلیون ریال است.

هـ ـ پیش دریافت درآمدها مربوط به خدمات یکساله از تاریخ ۸۱/۸/۱ لغایت ۸۲/۷/۳۰ است.

۱۰ ـ مانده بعضی از حساب‌های شرکت راه گستر در پایان سال ۱۳۸۸ قبل از اصلاح حساب‌ها بصورت زیر است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
پیش دریافت درآمد		۱۸۰,۰۰۰
پیش پرداخت بیمه	۱۲۰,۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۴۸۰,۰۰۰	
ساختمان	۴,۸۰۰,۰۰۰	
استهلاک‌انباشتهٔ ساختمان		۶۰۰,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

الف) حقوق و دستمزد ثبت و پرداخت نشدهٔ کارکنان در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۶۸,۰۰۰ ریال است.

ب) عمر مفید ساختمان ۲۰ سال و ارزش اسقاط آن ۸۰۰,۰۰۰ ریال است.

ج) خدمات انجام شده برای مشتریان در پایان سال ۱۳۸۸ که تا کنون ثبت دفاتر نشده بالغ بر ۹۸,۰۰۰ ریال است.

د) پیش دریافت درآمدها مربوط به خدمات یکساله از تاریخ ۱۳۸۸/۵/۱ لغایت ۱۳۸۹/۴/۳۱ است.

هـ) بیمهٔ منقضی شده در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال است.

و) هزینه‌های آب و برق بهمن و اسفند ماه سال ۱۳۸۸ که صورت‌حساب آن در روزهای پایانی سال واصل شده ولی تا پایان سال پرداخت نشده ، ۱۷۶,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است ثبت‌های اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ شرکت راه گستر.

فصل هشتم

بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی

اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ ـ مفهوم بستن حساب‌ها را بداند.

۲ ـ ثبت بستن حساب‌های موقت با حساب خلاصه سود و زیان را انجام دهد.

۳ ـ ثبت بستن حساب‌های دائمی با تراز اختتامیه را انجام دهد.

۴ ـ ثبت افتتاح حساب‌های دائمی با تراز افتتاحیه را انجام دهد.

سیستم حسابداری باید کلیهٔ اطلاعات مالی مؤسسه را شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و در قالب صورت‌های مالی تلخیص نماید تا اطلاعات مفیدی را برای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم کند. فرایند حسابداری شامل یک سری عملیاتی است که بطور پیاپی در هر دورهٔ مالی تکرار می‌شود. این عملیات پیاپی را چرخهٔ حسابداری[1] می‌گویند.

چرخه حسابداری را به‌صورت شکل صفحه بعد می‌توان نشان داد.[2] همان‌طوری که در شکل ملاحظه می‌شود، عملیات حسابداری به ترتیب عبارت‌اند از:

۱ ـ جمع آوری اطلاعات مالی

۲ ـ تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی

۳ ـ ثبت معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه (ورود اطلاعات اولیه)

۴ ـ نقل اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل

۵ ـ تهیهٔ تراز آزمایشی (اصلاح نشده)

۶ ـ اصلاح و تعدیل حساب‌های دفتر کل (ثبت اصلاحات در دفتر روزنامه و انتقال آن به دفتر کل)

۷ـ تهیهٔ تراز آزمایشی اصلاح شده

۸ ـ تهیهٔ صورت سود و زیان و صورت تغییرات سرمایه

۹ ـ بستن حساب‌های موقت (انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و انتقال آنها به دفتر کل)

۱۰ ـ تهیهٔ تراز آزمایشی (اختتامی)

۱۱ ـ تهیهٔ ترازنامه و بستن حساب‌های دائمی

همان‌طور که در شکل ملاحظه می‌شود، عملیات حسابداری در دو مقطع انجام می‌شود: (الف) در طول دورهٔ مالی و (ب) در پایان دوره مالی. عملیات ردیفهای یک تا چهار فوق در طول دوره مالی و بقیه آنها در پایان دورهٔ مالی انجام می‌شود. البته حسابداران می‌توانند در هر مقطع زمانی که مورد نیاز باشد تراز آزمایشی (اصلاح نشده) را تهیه نمایند.

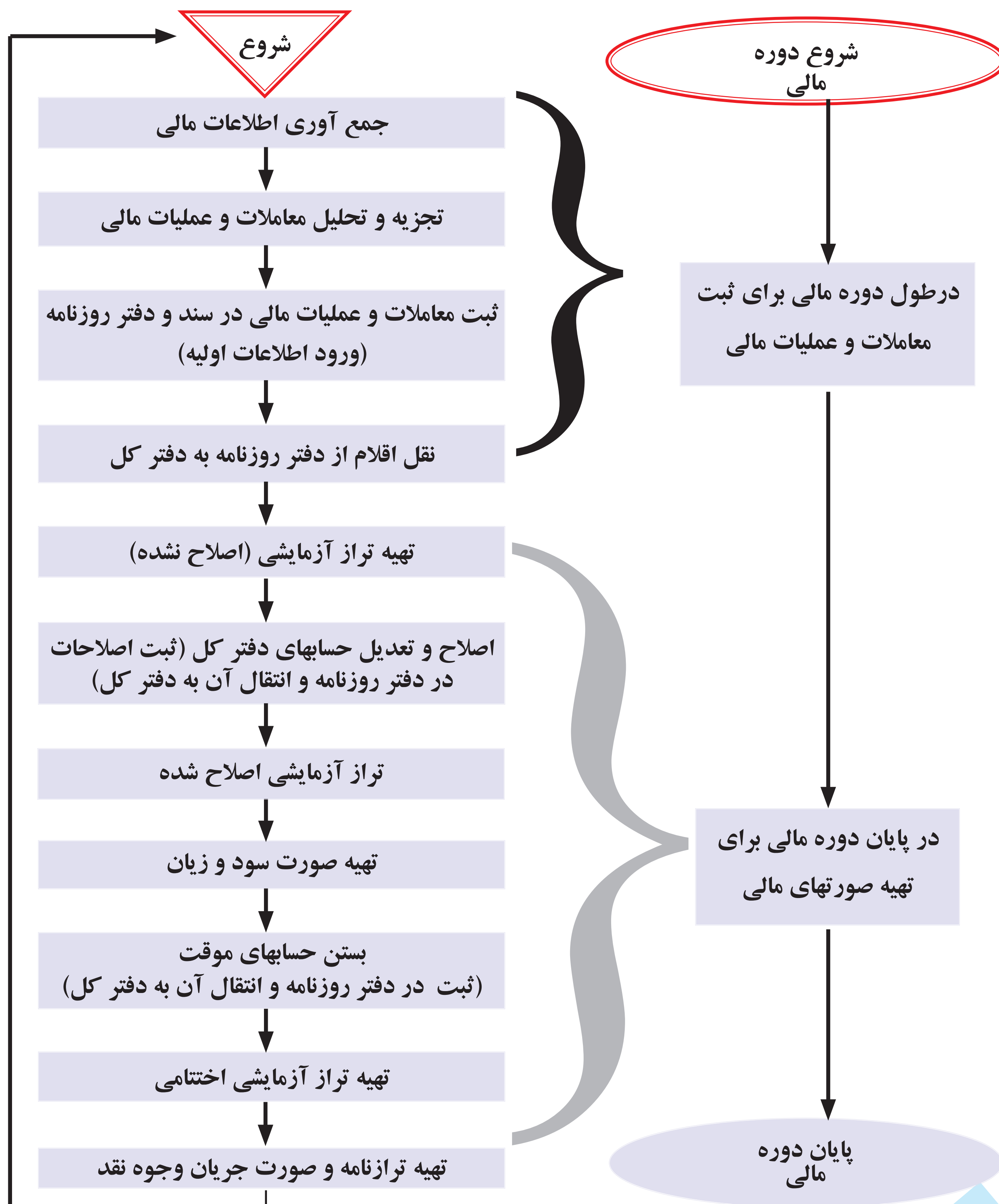
در فصول قبل، کلیهٔ موارد فوق به غیر از بستن حساب‌ها تشریح گردید. در این فصل، ابتدا نحوهٔ بستن حساب‌های موقت تشریح می‌شود.

---

۱ - Accounting Cycle

۲ – مصطفی علیمدد و نظام الدین ملک آرائی، «اصول حسابداری» جلد اول، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۴، صفحه ۱۹۶

پس از ثبت بســتن حســاب‌های موقت در دفتر روزنامه و انتقال آن به دفتر کل، مجدداً از روی مانده ی حســاب‌های دفتر کل یک تراز آزمایشی تهیه می‌شــود که به آن تراز آزمایشــی اختتامی می گویند. ســپس از روی تراز آزمایشــی اختتامی، ترازنامه تهیه می‌شود. نهایتاً پس از آنکه کلیهٔ صورت‌های مالی از جمله ترازنامه تنظیم گردید، حساب‌های دائمی نیز بسته خواهند شد و بدین ترتیب چرخه حسابداری مؤسسه تکمیل می‌شود.



مفهوم بستن حساب‌ها

همان‌طور که در فصل قبل بیان گردید، حساب‌های دفتر کل را از نظر انتقال یا عدم انتقال ماندهٔ آنها به سال بعد می‌توان به سه دستهٔ (۱) حساب‌های دائمی، (۲) حساب‌های موقت و (۳) حساب‌های مختلط طبقه بندی نمود. حساب‌های مختلط نیز نهایتاً با انجام ثبت‌های اصلاحی قسمت دائمی و قسمت موقتی آنها از هم تفکیک می‌شوند. لذا در پایان سال پس از انجام اصلاحات، حساب‌ها یا دائمی هستند یا موقت و حساب‌های مختلط وجود ندارد. پس از تهیه صورت سود و زیان، حساب‌های موقت نیز بسته می‌شوند و فقط حساب‌های دائمی باقی می‌ماند. ماندهٔ کلیهٔ حساب‌های دائمی نیز در ترازنامه درج و از طریق صدور سند اختتامیه به سال بعد منتقل می‌شوند. در ادامه این فصل، ابتدا نحوه بستن حساب‌های موقت تشریح می‌شود و سپس نحوهٔ انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد تبیین می‌گردد.

در پایان سال مالی پس از انجام اصلاحات، حساب‌ها یا دائمی هستند یا موقت.
حساب‌های موقت در پایان سال بسته می‌شوند.
در پایان سال، مانده تمامی حساب‌های دائمی در ترازنامه درج و از طریق صدور سند اختتامیه به سال بعد منتقل می‌شوند.

بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی (در مؤسسات خدماتی)

همان‌طور که قبلاً نیز بیان گردید، در پایان سال مالی حساب‌های موقت باید بسته شوند. حساب‌های موقت حساب‌هایی هستند که در پایان سال مالی بسته می‌شوند و مانده آنها به سال مالی بعد منتقل نمی‌شود. حساب‌های موقت شامل درآمدها، هزینه‌ها و حساب برداشت می‌باشد. برای بستن حساب درآمدها و هزینه‌ها از یک حساب واسطه بنام «حساب خلاصهٔ سود و زیان» استفاده می‌شود. به‌این ترتیب، مراحل بستن حساب‌های موقت به‌صورت زیر است:

مرحلهٔ اول: بستن حساب درآمدها

حساب درآمدها را بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان را بستانکار می‌کنیم.

مرحلهٔ دوم: بستن حساب هزینه‌ها

حساب خلاصه سود و زیان را معادل جمع هزینه‌ها بدهکار و تک تک حساب‌های مربوط به هزینه‌ها را بستانکار می‌کنیم.

مرحلهٔ سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

حساب خلاصه سود و زیان را مانده گیری می‌کنیم و در صورتی که ماندهٔ آن بستانکار باشد، معادل مبلغ ماندهٔ آن را بدهکار و حساب سرمایه را بستانکار می‌کنیم. مانده بستانکار حساب خلاصه سود و زیان را، سود می‌گویند.

اما اگر حساب خلاصهٔ سود و زیان مانده بدهکار داشته باشد، باید این حساب را بستانکار و حساب سرمایه را بدهکار نماییم. مانده بدهکار حساب خلاصه سود و زیان را، زیان می‌گویند.

مرحلهٔ چهارم: بستن حساب برداشت

برای بستن مانده حساب برداشت، حساب سرمایه را معادل مانده حساب برداشت بدهکار و حساب برداشت را بستانکار می‌کنیم.

در پایان سال مالی، حساب‌های موقت طی ۴ مرحله بسته می‌شوند.
مرحلهٔ ۱: حساب درآمدها بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.
مرحلهٔ ۲: حساب خلاصهٔ سود و زیان بدهکار و هزینه‌ها بستانکار می‌شود.
مرحلهٔ ۳: اگر ماندهٔ حساب خلاصه سود و زیان بستانکار باشد آن را بدهکار و حساب سرمایه بستانکار می‌شود. اما اگر حساب خلاصه سود و زیان مانده بدهکار داشته باشد، این حساب بستانکار و حساب سرمایه بدهکار می‌شود.
مرحلهٔ ۴: حساب سرمایه بدهکار و حساب برداشت بستانکار می‌شوند.

برای تشریح نحوهٔ بستن حساب‌های موقت به مثال زیر توجه نمایید.



مثال ۱: تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

مؤسسهٔ آرمان
تراز آزمایشی اصلاح شده
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۸۷,۵۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۲۴۶,۷۰۰	
موجودی ملزومات	۴۶,۲۰۰	
زمین	۱۸۰,۰۰۰	
ساختمان	۲۱۰,۰۰۰	
استهلاک انباشتهٔ ساختمان		۴۲,۰۰۰
اثاثهٔ اداری	۱۶۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه اداری		۲۴,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی		۱۱۴,۰۰۰
اسناد پرداختنی		۸۹,۰۰۰
سرمایه		۴۲۰,۰۰۰
برداشت	۳۴,۰۰۰	
درآمدها		۵۳۳,۴۰۰
هزینه حقوق	۲۱۳,۴۰۰	
هزینهٔ تعمیرات	۸,۹۰۰	
هزینهٔ استهلاک ساختمان	۱۰,۵۰۰	
هزینهٔ استهلاک اثاثه	۸,۰۰۰	
هزینهٔ آب و برق و تلفن	۱۷,۲۰۰	
جمع	۱,۲۲۲,۴۰۰	۱,۲۲۲,۴۰۰

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسهٔ آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه.

همان‌طور که در بالا توضیح داده شد، حساب‌های موقت طی چهار مرحله بسته می‌شوند. لذا مراحل بستن حساب‌های موقت مؤسسه آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ به شرح زیر می‌باشد:

مرحلهٔ اول: بستن حساب درآمدها

دفتر روزنامه

تاریخ	شــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	درآمدها حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب درآمدها	۵۳۳,۴۰۰	 ۵۳۳,۴۰۰

درآمد

بدهکار	بستانکار
(م) ۵۳۳,۴۰۰	۵۳۳,۴۰۰

مرحلهٔ دوم: بستن حساب هزینه‌ها

دفتر روزنامه

تاریخ	شــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان هزینهٔ حقوق هزینهٔ تعمیرات هزینهٔ استهلاک ساختمان هزینهٔ استهلاک اثاثه هزینهٔ آب و برق و تلفن بابت بستن حساب هزینه‌ها	۲۵۸,۰۰۰	 ۲۱۳,۴۰۰ ۸,۹۰۰ ۱۰,۵۰۰ ۸,۰۰۰ ۱۷,۲۰۰

مرحلهٔ سوم: بستن حساب خلاصهٔ سود و زیان

حساب خلاصه سود و زیان

بدهکار	بستانکار
۲۵۸,۰۰۰	۵۳۳,۴۰۰
	مانده ۲۷۵,۴۰۰

دفتر روزنامه

تاریخ	شــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصهٔ سود و زیان سرمایه بابت بستن حساب خلاصهٔ سود و زیان	۲۷۵,۴۰۰	 ۲۷۵,۴۰۰

مرحلۀ چهارم: بستن حساب برداشت

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه برداشت بابت بستن حساب برداشت	۳۴,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

سرمایه

بدهکار	بستانکار	
۳۴,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰	
	۲۷۵,۴۰۰	(م
	۶۶۷,۴۰۰	مانده

برداشت

بدهکار	بستانکار
۳۴,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی

فرایند کلی بســـتن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی شبیه مؤسسات خدماتی است با این تفاوت که چند حساب در مؤسسات بازرگانی وجود دارد که در مؤسســـات خدماتی وجود ندارد. این حســـاب‌ها شامل حساب‌های خرید، فروش، برگشت از خرید و تخفیفات، برگشـــت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی خرید، تخفیفات نقدی فروش و موجودی کالای اول دوره و موجودی کالای پایان دوره است. برای تشریح نحوه بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۲: تراز آزمایشی اصلاح شدۀ مؤسسۀ بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

مؤسسۀ بازرگانی بهشت
تراز آزمایشی اصلاح شده
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۹۴,۲۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۸۷,۴۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۱۲۱,۴۰۰	
اثاثۀ اداری	۱۷۳,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه اداری		۶۴,۳۰۰
حساب‌های پرداختنی		۷۴,۶۰۰
سرمایه		۱۲۱,۷۰۰
برداشت	۱۸,۴۰۰	
فروش		۸۶۳,۲۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱,۳۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۱۴,۷۰۰	
خرید	۴۶۱,۳۰۰	

برگشت از خرید و تخفیفات		۱۸,۷۰۰
تخفیفات نقدی خرید		۱۹,۱۰۰
هزینهٔ حقوق	۱۰۲,۳۰۰	
هزینهٔ حمل کالای خریداری شده	۲۱,۲۰۰	
هزینهٔ استهلاک اثاثه	۱۷,۳۰۰	
هزینهٔ آب و برق و تلفن	۲۹,۱۰۰	
جمع	۱,۱۶۱,۶۰۰	۱,۱۶۱,۶۰۰

موجودی کالای پایان دوره مؤسسه ۱۴۶,۷۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسهٔ بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامهٔ مؤسسه.

مرحلهٔ اول: بستن (اصلاح) حساب موجودی کالا

دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان	۱۲۱,۴۰۰	
	موجودی کالای(اول دوره)		۱۲۱,۴۰۰
	موجودی کالای (پایان دوره)	۱۴۶,۷۰۰	
	حساب خلاصهٔ سود و زیان		۱۴۶,۷۰۰
	بابت بستن حساب موجودی کالای اول دوره و ایجاد موجودی کالای پایان دوره		

گفتنی است ثبت فوق را می‌توان در بخش ثبت‌های اصلاحی نیز مطرح نمود؛ زیرا برخی از حسابداران، ثبت فوق را جزء ثبت‌های اصلاحی می‌دانند و برخی آن را جزء ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت.

مرحلهٔ دوم: بستن حساب فروش، برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید

دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	فروش	۸۶۳,۲۰۰	
	برگشت از خرید و تخفیفات	۱۸,۷۰۰	
	تخفیفات نقدی خرید	۱۹,۱۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان		۹۰۱,۰۰۰
	بابت بستن حساب‌های موقت		

فروش

(م) ۸۶۳,۲۰۰	۸۶۳,۲۰۰

برگشت از خرید و تخفیفات	
م) ۱۸,۷۰۰	۱۸,۷۰۰

تخفیفات نقدی خرید	
۱۹,۱۰۰	۱۹,۱۰۰ م)

مرحلهٔ سوم: بستن حساب خرید، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش و هزینه‌ها

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان	۶۶۷,۲۰۰	
	خرید		۴۶۱,۳۰۰
	برگشت از فروش و تخفیفات		۲۱,۳۰۰
	تخفیفات نقدی فروش		۱۴,۷۰۰
	هزینه حقوق		۱۰۲,۳۰۰
	هزینهٔ حمل کالای خریداری شده		۲۱,۲۰۰
	هزینهٔ استهلاک اثاثه		۱۷,۳۰۰
	هزینهٔ آب و برق و تلفن		۲۹,۱۰۰
	بابت بستن حساب‌های موقت		

خرید	
م) ۴۶۱,۳۰۰	۴۶۱,۳۰۰

برگشت از فروش و تخفیفات	
۲۱,۳۰۰	۲۱,۳۰۰ م)

تخفیفات فروش	
۱۴۷,۰۰۰	۱۴۷,۰۰۰ م)

هزینه حقوق	
م)۱۰۲,۳۰۰	۱۰۲,۳۰۰

هزینه حمل کالای خریداری شده	
م) ۲۱,۲۰۰	۲۱,۲۰۰

هزینه استهلاک اثاثه	
م) ۱۷,۳۰۰	۱۷,۳۰۰

هزینه آب ،برق وتلفن	
م) ۲۹,۱۰۰	۲۹,۱۰۰

مرحلهٔ چهارم : بستن حساب خلاصه سود و زیان

حساب خلاصه سود و زیان	
۱۲۱,۴۰۰ ۶۶۷,۲۰۰	۱۴۶,۷۰۰ ۹۰۱,۰۰۰
	۲۵۹,۱۰۰مانده

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان سرمایه بابت بستن حساب خلاصهٔ سود و زیان	۲۵۹,۱۰۰	۲۵۹,۱۰۰

مرحلهٔ پنجم: بستن حساب برداشت

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه برداشت بابت بستن حساب برداشت	۱۸,۴۰۰	۱۸,۴۰۰

سرمایه	
۱۸,۴۰۰	م) ۱۲۱,۷۰۰ ۲۵۹،۱۰۰
	۳۶۲،۴۰۰

برداشت	
م) ۱۸,۴۰۰	۱۸,۴۰۰

بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی طی مراحل زیر انجام می‌شود:
مرحله‌ی۱: حساب خلاصهٔ سود و زیان بدهکار و موجودی کالای (اول دوره) بستانکار می‌شود و همچنین حساب موجودی کالای (پایان دوره) بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.
مرحلهٔ ۲: حساب‌های فروش، برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.
مرحلهٔ ۳: حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و حساب‌های خرید، هزینه‌ها، برگشت از فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش بستانکار می‌شود.
مرحلهٔ ۴: مشابه مرحلهٔ ۳ مؤسسات خدماتی.
مرحلهٔ ۵: مشابه مرحلهٔ ۴ مؤسسات خدماتی.

تهیهٔ تراز آزمایشی اختتامی

پس از انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت و انتقال آنها به دفتر کل، مانده حساب‌های موقت در دفتر کل صفر می‌شود. اگر در این مرحله از ماندهٔ حساب‌های دفتر کل یک تراز آزمایشی تهیه کنیم، فقط شامل حساب‌های دائمی شود که به آن تراز آزمایشی اختتامی اطلاق می‌گردد. با توجه به اطلاعات مثال فوق، تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه آرمان به صورت زیر می‌باشد.

مؤسسهٔ آرمان
تراز آزمایشی اختتامی
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۸۷,۵۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۲۴۶,۷۰۰	
موجودی ملزومات	۴۶,۲۰۰	
زمین	۱۸۰,۰۰۰	
ساختمان	۲۱۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته ساختمان		۴۲,۰۰۰
اثاثهٔ اداری	۱۶۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه اداری		۲۴,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی		۱۱۴,۰۰۰
اسناد پرداختنی		۸۹,۰۰۰
سرمایه		۶۶۱,۴۰۰
جمع	۹۳۰,۴۰۰	۹۳۰,۴۰۰

در تراز آزمایشی اختتامی فوق، ماندهٔ حساب سرمایه از حساب دفتر کل صفحه بعد به دست آمده است.

حساب سرمایه

بدهکار	بستانکار
۳۴,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰ ۲۷۵,۴۰۰
	۶۶۱,۴۰۰ مانده

تراز آزمایشی اختتامی مؤسسهٔ بازرگانی بهشت، که در قسمت قبل ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت آن ارائه شد، به صورت زیر است:

مؤسسهٔ بازرگانی بهشت
تراز آزمایشی اختتامی
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
صندوق	۹۴,۲۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۸۷,۴۰۰	
موجودی کالا (پایان دوره)	۱۴۶,۷۰۰	
اثاثهٔ اداری	۱۷۳,۰۰۰	
استهلاک انباشتهٔ اثاثهٔ اداری		۶۴,۳۰۰
حساب‌های پرداختنی		۷۴,۶۰۰
سرمایه		۳۶۲,۴۰۰
جمع	۵۰۱,۳۰۰	۵۰۱,۳۰۰

در تراز آزمایشی اختتامی فوق، ماندهٔ حساب سرمایه از حساب دفتر کل زیر به دست آمده است.

حساب سرمایه

بدهکار	بستانکار
۱۸,۴۰۰	۱۲۱,۷۰۰ ۲۵۹,۱۰۰
	۳۶۲,۴۰۰مانده

انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد

همان‌طور که در فصل قبل بیان گردید، حساب‌های دائمی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه می‌باشد که ماندهٔ آنها به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. در پایان سال، جهت انتقال حساب‌های دائمی از یک حساب واسط به نام تراز اختتامیه استفاده می‌شود. ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به‌این ترتیب است که، تمام حساب‌هائی که در تراز اختتامیه ماندهٔ بدهکار دارند بستانکار نموده و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی که دارای مانده بستانکار دارند بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار مینمایند.

همان‌طور که ملاحظه می‌شـــود، حساب تراز اختتامیه یک حساب موقت است که در پایان سال برای بستن حساب‌های دائمی مورد استفاده قرار می‌گیرد. علی‌هذا نحوه بستن حساب‌های دائمی مؤسسهٔ آرمان به صورت زیر است:

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه	۹۳۰,۴۰۰	
	بانک		۸۷,۵۰۰
	حساب‌های دریافتنی		۲۴۶,۷۰۰
	موجودی ملزومات		۴۶,۲۰۰
	زمین		۱۸۰,۰۰۰
	ساختمان		۲۱۰,۰۰۰
	اثاثهٔ اداری		۱۶۰,۰۰۰
	استهلاک انباشته ساختمان	۴۲,۰۰۰	
	استهلاک انباشته اثاثهٔ اداری	۲۴,۰۰۰	
	حساب‌های پرداختنی	۱۱۴,۰۰۰	
	اسناد پرداختنی	۸۹,۰۰۰	
	سرمایه	۶۶۱,۴۰۰	
	تراز اختتامیه		۹۳۰,۴۰۰
	بابت انتقال حساب‌های دارایی‌ها، بدهی‌هاوسرمایه به سال بعد		

در پایان ســــال برای انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد، تمام حساب‌هایی را که در تراز آزمایشی اختتامی دارای ماندهٔ بدهکار هستند، بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی را که دارای مانده بستانکار می‌باشند، بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار می‌نمایند.

افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال

در ابتدای هر سال باید ماندهٔ حساب‌های دائمی در دفاتر افتتاح گردد. برای این منظور از یک حساب واسط به نام تراز افتتاحیه استفاده می‌شود. ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی بر عکس ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال است. به‌این ترتیب که، تمام حساب‌هائی که در تراز اختتامیه ماندهٔ بدهکار دارند بدهکار و حساب تراز افتتاحیه را بستانکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی که در تراز اختتامیه ماندهٔ بستانکار دارند بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، حساب تراز افتتاحیه یک حساب موقت است که با استفاده از آن حساب‌های دائمی در ابتدای سال در دفاتر افتتاح می‌گردند. با توجه به اطلاعات مربوط به مؤسسهٔ آرمان، نحوه افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال بعد به‌صورت صفحه بعد است:

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱/۱	بانک	۸۷,۵۰۰	
	حساب‌های دریافتنی	۲۴۶,۷۰۰	
	موجودی ملزومات	۴۶,۲۰۰	
	زمین	۱۸۰,۰۰۰	
	ساختمان	۲۱۰,۰۰۰	
	اثاثهٔ اداری	۱۶۰,۰۰۰	
	ترازافتتاحیه		۹۳۰,۴۰۰
	تراز افتتاحیه	۹۳۰,۴۰۰	
	استهلاک انباشتهٔ ساختمان		۴۲,۰۰۰
	استهلاک انباشتهٔ اثاثهٔ اداری		۲۴,۰۰۰
	حساب‌های پرداختنی		۱۱۴,۰۰۰
	اسناد پرداختنی		۸۹,۰۰۰
	سرمایه		۶۶۱,۴۰۰
	بابت افتتاح حساب‌های بدهی‌وسرمایه در ابتدای سال		

در ابتدای سال برای افتتاح حساب‌های دائمی، تمام حساب‌هایی که در تراز آزمایشی اختتامی سال قبل ماندهٔ بدهکار دارند بدهکار و حساب تراز افتتاحیه را بستانکار می‌نمایند. همچنین حساب تراز افتتاحیه را بدهکار و تمام حساب‌هایی را که مانده بستانکار دارند بستانکار می‌نمایند.

یک مثال جامع

تراز آزمایشی اصلاح شدهٔ شرکت کیمیا در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

شرکت کیمیا
تراز آزمایشی اصلاح شده
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۶۴,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
استهلاک انباشتهٔ وسایل نقلیه		۴۹,۲۰۰
حساب‌های پرداختنی		۸۱,۷۰۰
سرمایه		۲۹۳,۲۰۰
درآمدها		۲۳۱,۷۰۰
هزینهٔ حقوق	۱۸۷,۴۰۰	
هزینهٔ آب و برق و تلفن	۴۶,۲۰۰	
هزینهٔ استهلاک وسایل نقلیه	۳۹,۴۰۰	
جمع	۶۵۵,۸۰۰	۶۵۵,۸۰۰

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت شرکت کیمیا در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت

ب) تهیه تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۸

ج) ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به سال مالی بعد

د) ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال مالی بعد

پاسخ:

الف) بستن حساب‌های موقت

مرحلهٔ اول: بستن حساب درآمدها

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	درآمدها	۲۳۱,۷۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان		۲۳۱,۷۰۰
	بابت بستن حساب درآمدها		

مرحلهٔ دوم: بستن حساب هزینه‌ها

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان	۲۷۳,۰۰۰	
	هزینهٔ حقوق		۱۸۷,۴۰۰
	هزینهٔ آب و برق و تلفن		۴۶,۲۰۰
	هزینهٔ استهلاک وسایل نقلیه		۳۹,۴۰۰
	بابت بستن حساب هزینه‌ها		

مرحلهٔ سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

حساب خلاصهٔ سود و زیان

بدهکار	بستانکار
۲۷۳,۰۰۰	۲۳۱,۷۰۰
مانده ۴۱,۳۰۰	

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه	۴۱,۳۰۰	
	حساب خلاصهٔ سود و زیان		۴۱,۳۰۰
	بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان		

مرحلهٔ چهارم: بستن حساب برداشت

چون حساب برداشت مانده ندارد، بستن حساب برداشت موضوعیت ندارد.

ب) تراز آزمایشی اختتامیه

شرکت کیمیا
تراز آزمایشی اختتامیه
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۶۴,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
استهلاک انباشتهٔ وسایل نقلیه		۴۹,۲۰۰
حساب‌های پرداختنی		۸۱,۷۰۰
سرمایه		۲۵۱,۹۰۰
جمع	۳۸۲,۸۰۰	۳۸۲,۸۰۰

در تراز آزمایشی اختتامیه فوق، مانده حساب سرمایه از حساب دفتر کل زیر به دست آمده است.

حساب سرمایه

بدهکار	بستانکار
۴۱,۳۰۰	۲۹۳,۲۰۰
	۲۵۱,۹۰۰مانده

ج) ثبت روزنامهٔ مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه	۳۸۲,۸۰۰	
	وجوه نقد		۷۲,۶۰۰
	حساب‌های دریافتنی		۶۴,۲۰۰
	وسایل نقلیه		۲۴۶,۰۰۰
	استهلاک انباشته وسایل نقلیه	۴۹,۲۰۰	
	حساب‌های پرداختنی	۸۱,۷۰۰	
	سرمایه	۲۵۱,۹۰۰	
	تراز اختتامیه		۳۸۲,۸۰۰
	بابت انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد		

د) ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال بعد

دفتر روزنامه

تاریخ	شـــــــرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱/۱	وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
	حساب‌های دریافتنی	۶۴,۲۰۰	
	وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
	تراز افتتاحیه		۳۸۲,۸۰۰
	تراز افتتاحیه	۳۸۲,۸۰۰	
	استهلاک انباشتهٔ وسایل نقلیه		۴۹,۲۰۰
	حساب‌های پرداختنی		۸۱,۷۰۰
	سرمایه		۲۵۱,۹۰۰
	بابت افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال		



پرسش

۱ ـ منظور از چرخهٔ حسابداری چیست؟
۲ ـ آیا در پایان سال پس از انجام اصلاحات، حساب‌های موقت وجود دارد؟ چرا؟
۳ ـ بستن حساب‌های موقت در مؤسسات خدماتی در چند مرحله انجام می‌گیرد؟ این مراحل را نام ببرید.
۴ ـ برای بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
۵ ـ توضیح دهید که چه موقع مانده حساب‌های موقت در دفتر کل صفر می‌شود؟
۶ ـ در پایان سال، جهت انتقال حساب‌های دائمی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
۷ ـ در ابتدای هر سال، جهت افتتاح حساب‌های دائمی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
۸ ـ تراز آزمایشی اختتامیه شامل چه حساب‌هائی است و چه موقع تهیه می‌شود؟
۹ ـ برای بستن حساب‌های موقت از کدام تراز آزمایشی استفاده می‌شود؟
۱۰ ـ برای انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد از کدام تراز آزمایشی استفاده می‌شود؟



تمرین

۱ ـ تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت باران در پایان سال مالی ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

شرکت باران
تراز آزمایشی اصلاح شده
در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۳۹,۸۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۵۷,۶۰۰	
اسناد دریافتنی	۸۴,۲۰۰	
اثاثه اداری	۱۸۶,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه اداری		۳۷,۲۰۰
حساب‌های پرداختنی		۴۷,۸۰۰
سرمایه		۲۵۰,۰۰۰
برداشت	۳۱,۰۰۰	
درآمدها		۲۹۶,۸۰۰
هزینه حقوق	۱۷۶,۱۰۰	
هزینه استهلاک اثاثه اداری	۱۸,۶۰۰	
هزینه آب و برق و تلفن	۲۴,۲۰۰	
سایر هزینه‌ها	۱۴,۳۰۰	
جمع	۶۳۱,۸۰۰	۶۳۱,۸۰۰

مطلوب است: ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۷.

۲ـ با توجه به تراز آزمایشی زیر ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۸ را بنویسید.

مؤسسهٔ صدف
تراز آزمایشی اصلاح شده
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۱۲۴,۶۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۸۲,۴۰۰	
موجودی ملزومات	۴۲,۱۰۰	
وسایل نقلیه	۸۶,۰۰۰	
استهلاک انباشتهٔ وسایل نقلیه		۲۶,۴۰۰
حساب پرداختنی		۷۴,۱۰۰
سرمایه		۳۲۰,۰۰۰
برداشت	۴۱,۲۰۰	
درآمدها		۲۷۳,۴۰۰
هزینهٔ حقوق	۲۱۶,۷۰۰	
هزینهٔ استهلاک وسایل نقلیه	۱۹,۴۰۰	
هزینهٔ سوخت و تعمیرات	۱۳,۶۰۰	
هزینهٔ آب و برق و تلفن	۲۶,۷۰۰	
هزینهٔ ملزومات	۴۱,۲۰۰	
جمع	۶۹۳,۹۰۰	۶۹۳,۹۰۰

۳ـ تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسهٔ بازرگانی دماوند در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

مؤسسه بازرگانی دماوند
تراز آزمایشی اصلاح شده
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۴۶,۱۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۷۳,۱۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۵۴,۲۰۰	
اثاثه اداری	۱۴۶,۰۰۰	
استهلاک انباشتهٔ اثاثهٔ اداری		۲۹,۲۰۰
حساب‌های پرداختنی		۴۷,۴۰۰
سرمایه		۲۱۰,۰۰۰
برداشت	۱۹,۵۰۰	
فروش		۶۲۴,۳۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۱۴,۲۰۰	
خرید	۴۱۲,۷۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۱۱,۴۰۰
تخفیفات نقدی خرید		۹,۸۰۰
هزینهٔ حقوق	۱۱۴,۰۰۰	
هزینه حمل کالای خریداری شده	۲۱,۳۰۰	
هزینهٔ استهلاک اثاثه	۱۴,۶۰۰	
سایر هزینه‌ها	۱۶,۴۰۰	
جمع	۹۳۲,۱۰۰	۹۳۲,۱۰۰

موجودی کالای پایان دورهٔ مؤسسه ۴۸,۴۰۰ ریال است.

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه مؤسسه در پایان سال ۱۳۸۸

ب) تهیه تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه در پایان سال ۱۳۸۸

۴ ـ تراز آزمایشی اختتامیه شرکت سحاب در پایان سال مالی ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

شرکت سحاب
تراز آزمایشی اختتامی
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۴۱,۳۰۰	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	۶۱,۱۰۰	
موجودی ملزومات	۲۳,۴۰۰	
اثاثه اداری	۷۴,۸۰۰	
استهلاک انباشتهٔ اثاثهٔ اداری		۲۶,۷۰۰
حساب‌ها و اسناد پرداختنی		۹۱,۴۰۰
سرمایه		۸۲,۵۰۰
جمع	۲۰۰,۶۰۰	۲۰۰,۶۰۰

مطلوب است:

الف) ثبت‌های روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸

ب) ثبت‌های روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹



مسائل

۱ ـ تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت پیوند در پایان سال مالی ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

شرکت پیوند
تراز آزمایشی اصلاح شده
در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۱۰۴,۲۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۸۷,۴۰۰	
وسایل نقلیه	۱۴۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته وسایل نقلیه		۴۲,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی		۳۷,۶۰۰
سرمایه		۲۲۰,۰۰۰
برداشت	۲۳,۰۰۰	
درآمدها		۳۴۰,۸۰۰
هزینه حقوق	۲۰۱,۰۰۰	
هزینه استهلاک وسایل نقلیه	۲۸,۰۰۰	
هزینه سوخت و تعمیرات	۳۲,۱۰۰	
سایر هزینه‌ها	۲۴,۷۰۰	
جمع	۶۴۰,۴۰۰	۶۴۰,۴۰۰

مطلوب است:

الف) ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۷

ب) تنظیم حساب خلاصه سود و زیان به شکل T

ج) تنظیم حساب سرمایه به شکل T

د) تهیه تراز آزمایشی اختتامی در پایان سال ۱۳۸۷

۲ـ اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۷ در مورد مؤسسهٔ خدماتی بهمن در دست است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
برداشت	۲۶,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۵۴۰,۰۰۰
هزینه حقوق	۳۷,۰۰۰	
هزینهٔ تعمیرات	۶۲,۰۰۰	
هزینهٔ آب و برق	۴۳,۰۰۰	
هزینهٔ استهلاک ساختمان	۲۹,۰۰۰	
هزینهٔ اجاره	۲۸,۰۰۰	
جمع	۲۲۵,۰۰۰	۵۴۰,۰۰۰

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

۳ـ اطلاعات زیر در ارتباط با عملیات سال ۱۳۸۲ مؤسسه خدماتی گلزار در دست است. مطلوب است تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی مذکور

درآمد خدمات ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال ، هزینه حقوق ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال ، هزینه تعمیرات ۴۲۰,۰۰۰ ریال ، هزینه آب و برق ۱۴۰,۰۰۰ ریال ، هزینهٔ استهلاک ساختمان ۱۵۰,۰۰۰ ریال و هزینه اجاره ۸۰,۰۰۰ ریال

۴ـ تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی پیمان پس از انجام ثبت‌های اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸ به‌صورت زیر در دست است:

مؤسسهٔ خدماتی پیمان

تراز آزمایشی (اصلاح شده)

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۱۵۹,۱۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۵,۶۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۱,۲۰۰	
زمین	۵۶,۰۰۰	
ساختمان	۴۵,۶۰۰	
استهلاک انباشته ساختمان		۲۱,۰۰۰
اسناد دریافتنی کوتاه مدت	۵۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی		۹,۸۰۰
پیش دریافت		۶,۵۰۰
اسناد پرداختنی		۸۰,۰۰۰
وام پرداختنی بلند مدت		۷۰,۰۰۰
سرمایه		۱۲۲,۰۰۰
برداشت	۲۲,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۹۷,۸۰۰

هزینهٔ حقوق	۲۵,۵۰۰	
هزینهٔ تعمیرات	۱۴,۰۰۰	
هزینهٔ آب و برق	۱۹,۸۰۰	
هزینهٔ استهلاک ساختمان	۴,۵۰۰	
هزینهٔ اجاره	۳,۸۰۰	
جمع	۴۰۷,۱۰۰	۴۰۷,۱۰۰

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و انتقال آنها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T.

ب) تهیهٔ تراز آزمایشی اختتامی.

ج) ثبت‌های روزنامهٔ مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸.

د) ثبت‌های روزنامهٔ مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹ .

۵ ـ تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه بازرگانی سپید در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

مؤسسه بازرگانی سپید

تراز آزمایشی اصلاح شده

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۴۷,۵۰۰	
حساب‌های دریافتنی	۳۲,۸۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۸۷,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۱۲۴,۰۰۰	
استهلاک انباشتهٔ وسایل نقلیه		۲۴,۸۰۰
حساب‌های پرداختنی		۸۱,۵۰۰
سرمایه		۲۱۲,۰۰۰
برداشت	۱۶,۸۰۰	
فروش		۴۲۸,۹۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۱۲,۴۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۶,۷۰۰	
خرید	۲۷۴,۰۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۱۴,۳۰۰
تخفیفات نقدی خرید		۷,۲۰۰
هزینهٔ حقوق	۱۲۴,۶۰۰	
هزینهٔ حمل کالای خریداری شده	۲۳,۱۰۰	
هزینهٔ استهلاک وسایل نقلیه	۱۲,۴۰۰	
سایر هزینه‌ها	۷,۲۰۰	
جمع	۷۶۸,۷۰۰	۷۶۸,۷۰۰

موجودی کالای پایان دوره مؤسسه ۱۰۱,۴۰۰ ریال است.

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسه بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه.

ب) تنظیم حساب موجودی کالای پایان دوره به شکل T.

ج) تنظیم حساب خلاصه سود و زیان به شکل T.

د) تنظیم حساب سرمایه به شکل T.

هـ) تهیه تراز آزمایشی اختتامی در پایان سال ۱۳۸۸.

و) ثبت‌های روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸.

ز) ثبت‌های روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹ .

مثالهای جامع در مورد فرایند کلی انجام عملیات حسابداری



مثال ۱: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه ارغوان در دست است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱۷ خانم ارغوان با واریز ۹۷۶,۰۰۰ ریال وجه نقد مؤسسه ارغوان را تشکیل داد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۴ مبلغ ۶۴۰,۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و ۳۴۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۵ مبلغ ۶,۲۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱ مبلغ ۶۱۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۴ مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته برگشت داده شد و ۹,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن کالای فروش رفته تخفیف داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۵ وجه کالای فروش رفته در ۱۳۸۹/۳/۱ دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۶ مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده برگشت داده شد و وجه بقیهٔ کالا پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۹ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه (۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود) خریداری شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۵ وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۹ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ مبلغ ,۷۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه (۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود) به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۰ وجه فروش مورخ ۱۳۸۹/۴/۱ دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های برق و تلفن پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۷۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۸/۱ مبلغ ۱,۲۰۰ ریال بابت حق بیمه یک سال اثاثه (از ۱۳۸۹/۸/۱ تا ۱۳۹۰/۸/۱) پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰ مبلغ ۴۶,۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۴ بابت فروش کالا به شرکت الف مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال به صورت پیش دریافت از آن شرکت دریافت گردید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۵ مبلغ ۴۷,۰۰۰ ریال توسط مالک از صندوق مؤسسه برداشت گردید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۷ مبلغ ۶۵,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رسید.

مطلوب است:

۱ـ ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T (فقط حساب دفتر کل صندوق را به شکل کامل تهیه کنید. ضمناً روش ثبت موجودی کالا ادواری است.)

۲ـ تهیهٔ تراز آزمایشی اصلاح نشده در پایان سال ۱۳۸۹

۳ـ انجام ثبت‌های اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۹ و انتقال آن به دفتر کل با توجه به اطلاعات زیر:

الف) بابت کالای پیش فروش شده به شرکت الف تا پایان سال مبلغ ۹۵,۰۰۰ ریال کالا تحویل آن شرکت شده است.

ب) هزینهٔ حقوق اسفند ماه کارکنان ۸,۰۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است.

ج) عمر مفید اثاثه ۵ سال و ارزش اسقاط آنها ۱۰,۰۰۰ ریال است.

د) موجودی کالای پایان دوره ۱۷۲,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۴ـ تهیهٔ تراز آزمایشی اصلاح شده در پایان سال ۱۳۸۹

۵ ـ تهیهٔ صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹
۶ ـ تهیهٔ صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹
۷ ـ تهیهٔ صورت سود و زیان
۸ ـ تهیهٔ صورت حساب سرمایه
۹ ـ انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه
۱۰ ـ تهیهٔ تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۹
۱۱ ـ تهیهٔ ترازنامه در پایان سال ۱۳۸۹
۱۲ ـ انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه
۱۳ ـ افتتاح حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰
پاسخ:

صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱/۱۷	صندوق سرمایه واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۷۶,۰۰۰	۹۷۶,۰۰۰
۲	۸۹/۱/۲۴	خرید صندوق حساب‌های پرداختنی بابت خرید کالا	۱	۶۴۰,۰۰۰	۳۴۰,۰۰۰ ۳۰۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱/۲۵	هزینه حمل کالای خریداری شده صندوق پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده	۱	۶,۲۰۰	۶,۲۰۰
۴	۸۹/۳/۱	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه		۶۱۰,۰۰۰	۶۱۰,۰۰۰
۵	۸۹/۳/۴	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتنی بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از کالای فروش رفته		۲۱,۰۰۰	۲۱,۰۰۰
۶	۸۹/۳/۵	صندوق حساب‌های دریافتنی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول خرداد	۱	۵۸۹,۰۰۰	۵۸۹,۰۰۰
۷	۸۹/۳/۶	حساب‌های پرداختنی برگشت از خرید و تخفیفات صندوق بابت برگشت بخشی از کالای خریداری شده و پرداخت باقی‌ماندهٔ بدهی	۱	۳۰۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰ ۲۸۲,۰۰۰
۸	۸۹/۳/۹	خرید حساب‌های پرداختنی بابت خرید با شرط ن/۴۰ ـ ۱۰/۲		۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰

ادامه دفتر روزنامه **صفحه: ۲**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شـــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۹	۸۹/۳/۱۵	حساب‌های پرداختنی تخفیفات نقدی خرید صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۹ خرداد	۱	۶۰۰,۰۰۰	 ۱۲,۰۰۰ ۵۸۸,۰۰۰
۱۰	۸۹/۴/۱	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا به شرط ن/۴۰ ـ ۱۰/۲		۷۰۰,۰۰۰	 ۷۰۰,۰۰۰
۱۱	۸۹/۴/۱۰	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتنی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول تیر ماه	۱	۶۸۶,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	 ۷۰۰,۰۰۰
۱۲	۸۹/۶/۱	هزینه برق و تلفن صندوق بابت پرداخت هزینه برق و تلفن	۱	۲۸,۰۰۰	 ۲۸,۰۰۰
۱۳	۸۹/۷/۱	اثاثهٔ اداری صندوق حساب‌های پرداختنی بابت خرید اثاثه اداری	۱	۸۰,۰۰۰	 ۷۰,۰۰۰ ۱۰,۰۰۰
۱۴	۸۹/۸/۱	پیش پرداخت بیمه صندوق پرداخت حق بیمه یک ساله اثاثه	۱	۱,۲۰۰	 ۱,۲۰۰
۱۵	۸۹/۱۱/۳۰	هزینه حقوق صندوق بابت پرداخت هزینه حقوق کارکنان	۱	۴۶,۰۰۰	 ۴۶,۰۰۰
۱۶	۸۹/۱۲/۱۴	صندوق پیش دریافت بابت پیش فروش کالا به شرکت الف	۱	۱۶۰,۰۰۰	 ۱۶۰,۰۰۰
۱۷	۸۹/۱۲/۱۵	برداشت صندوق بابت برداشت وجه توسط مالک	۱	۴۷,۰۰۰	 ۴۷,۰۰۰
۱۸	۸۹/۱۲/۱۷	حساب‌های دریافتنی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه		۶۵,۰۰۰	 ۶۵,۰۰۰

دفتر کل — حساب صندوق — صفحه ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۱	۸۹/۱/۱۷	واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۷۶,۰۰۰		بد	۹۷۶,۰۰۰
۲	۸۹/۱/۲۴	بابت خرید کالا	۱		۳۴۰,۰۰۰	بد	۶۳۶,۰۰۰
۳	۸۹/۱/۲۵	پرداخت هزینهٔ حمل کالای خریداری شده	۱		۶,۲۰۰	بد	۶۲۹,۸۰۰
۶	۸۹/۳/۵	بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول خرداد	۱	۵۸۹,۰۰۰		بد	۱,۲۱۸,۸۰۰
۷	۸۹/۳/۶	بابت برگشت بخشی از کالای خریداری شده و پرداخت باقیمانده بدهی	۱		۲۸۲,۰۰۰	بد	۹۳۶,۸۰۰
۹	۸۹/۳/۱۵	بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۹ خرداد	۲		۵۸۸,۰۰۰	بد	۳۴۸,۸۰۰
۱۱	۸۹/۴/۱۰	بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول تیر ماه	۲	۶۸۶,۰۰۰		بد	۱,۰۳۴,۸۰۰
۱۲	۸۹/۶/۱	بابت پرداخت هزینه برق و تلفن	۲		۲۸,۰۰۰	بد	۱,۰۰۶,۸۰۰
۱۳	۸۹/۷/۱	بابت خرید اثاثهٔ اداری	۲		۷۰,۰۰۰	بد	۹۳۶,۸۰۰
۱۴	۸۹/۸/۱	پرداخت حق بیمه یک ساله اثاثه	۲		۱,۲۰۰	بد	۹۳۵,۶۰۰
۱۵	۸۹/۱۱/۳۰	بابت پرداخت هزینهٔ حقوق کارکنان	۲		۴۶,۰۰۰	بد	۸۸۹,۶۰۰
۱۶	۸۹/۱۲/۱۴	بابت پیش فروش کالا به شرکت الف	۲	۱۶۰,۰۰۰		بد	۱,۰۴۹,۶۰۰
۱۷	۸۹/۱۲/۱۵	بابت برداشت وجه توسط مالک	۲		۴۷,۰۰۰	بد	۱,۰۰۲,۶۰۰

سرمایه

	۹۷۶,۰۰۰
	مانده ۹۷۶,۰۰۰

خرید

۶۴۰,۰۰۰ ۶۰۰,۰۰۰	
مانده ۱,۲۴۰,۰۰۰	

حساب‌های پرداختنی

۳۰۰,۰۰۰ ۶۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰ ۶۰۰,۰۰۰ ۱۰,۰۰۰
	مانده ۱۰,۰۰۰

هزینه حمل کالای خریداری شده

۶,۲۰۰	
مانده ۶,۲۰۰	

فروش

	۶۱۰,۰۰۰ ۷۰۰,۰۰۰ ۶۵,۰۰۰
	مانده ۱,۳۷۵,۰۰۰

حساب‌های دریافتنی

۶۱۰,۰۰۰ ۷۰۰,۰۰۰ ۶۵,۰۰۰	۲۱,۰۰۰ ۵۸۹,۰۰۰ ۷۰۰,۰۰۰
مانده ۶۵,۰۰۰	

برگشت از فروش و تخفیفات

۲۱,۰۰۰	
مانده ۲۱,۰۰۰	

تخفیفات نقدی خرید

	۱۲,۰۰۰
	مانده ۱۲,۰۰۰

برگشت از خرید و تخفیفات

	۱۸,۰۰۰
	مانده ۱۸,۰۰۰

تخفیفات نقدی فروش

بدهکار	بستانکار
۱۴,۰۰۰	
مانده۱۴,۰۰۰	

هزینه برق و تلفن

بدهکار	بستانکار
۲۸,۰۰۰	
مانده۲۸,۰۰۰	

اثاثه اداری

بدهکار	بستانکار
۸۰,۰۰۰	
مانده۸۰,۰۰۰	

پیش پرداخت بیمه

بدهکار	بستانکار
۱,۲۰۰	
مانده۱,۲۰۰	

هزینه حقوق

بدهکار	بستانکار
۴۶,۰۰۰	
مانده۴۶,۰۰۰	

پیش دریافت

بدهکار	بستانکار
	۱۶۰,۰۰۰
	مانده۱۶۰,۰۰۰

برداشت

بدهکار	بستانکار
۴۷,۰۰۰	
۴۷,۰۰۰	

مؤسسهٔ ارغوان
تراز آزمایشی اصلاح نشده
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۱,۰۰۲,۶۰۰	
سرمایه		۹۷۶,۰۰۰
خرید	۱,۲۴۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی		۱۰,۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۶,۲۰۰	
فروش		۱,۳۷۵,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	۶۵,۰۰۰	
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱,۰۰۰	
تخفیفات نقدی خرید		۱۲,۰۰۰
برگشت از خرید و تخفیفات		۱۸,۰۰۰
تخفیفات نقدی فروش	۱۴,۰۰۰	
هزینهٔ برق و تلفن	۲۸,۰۰۰	
اثاثه اداری	۸۰,۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۱,۲۰۰	
هزینهٔ حقوق	۴۶,۰۰۰	
پیش دریافت		۱۶۰,۰۰۰
برداشت	۴۷,۰۰۰	
جمع	۲,۵۵۱,۰۰۰	۲,۵۵۱,۰۰۰

ادامه دفتر روزنامه — صفحه: ۳

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱۹	۸۹/۱۲/۲۹	پیش دریافت فروش بابت اصلاح حساب پیش دریافت		۹۵,۰۰۰	۹۵,۰۰۰
۲۰	۸۹/۱۲/۲۹	هزینه حقوق حساب‌های پرداختنی بابت ثبت هزینهٔ حقوق اسفند ماه		۸,۰۰۰	۸,۰۰۰
۲۱	۸۹/۱۲/۲۹	هزینه استهلاک اثاثه استهلاک انباشتهٔ اثاثه بابت ثبت استهلاک اثاثه		۷,۰۰۰	۷,۰۰۰
۲۲	۸۹/۱۲/۲۹	موجودی کالای پایان دوره حساب خلاصهٔ سود و زیان بابت ثبت موجودی کالای پایان دوره		۱۷۲,۰۰۰	۱۷۲,۰۰۰
۲۳	۸۹/۱۲/۲۹	هزینهٔ بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت بیمه		۵۰۰	۵۰۰

$$\text{هزینه استهلاک سالانه اثاثه} = \frac{۸۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰}{\text{۵ سال}} = ۱۴۰۰$$

$$\text{هزینه استهلاک ۶ ماهه اثاثه} = ۱۴۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۷۰۰$$

پیش پرداخت بیمه

بدهکار	بستانکار
۱,۲۰۰	۵۰۰
مانده۷۰۰	

هزینه حقوق

بدهکار	بستانکار
۴۶,۰۰۰ ۸,۰۰۰	
مانده۵۴,۰۰۰	

پیش دریافت

بدهکار	بستانکار
۹۵,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰
	مانده۶۵,۰۰۰

فروش

بدهکار	بستانکار
	۶۱۰,۰۰۰ ۷۰۰,۰۰۰ ۶۵,۰۰۰ ۹۵,۰۰۰
	مانده۱,۴۷۰,۰۰۰

هزینه استهلاک اثاثه

بدهکار	بستانکار
۷,۰۰۰	
مانده۷,۰۰۰	

استهلاک انباشته اثاثه

بدهکار	بستانکار
	۷,۰۰۰
	مانده۷,۰۰۰

حساب‌های پرداختنی

۳۰۰,۰۰۰ ۶۰۰,۰۰۰ ۱۰,۰۰۰ ۸,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰ ۶۰۰,۰۰۰
۱۸,۰۰۰مانده	

موجودی کالای پایان دوره

	۱۷۲,۰۰۰
	۱۷۲,۰۰۰مانده

حساب خلاصه سود و زیان

۱۷۲,۰۰۰	
۱۷۲,۰۰۰مانده	

هزینه بیمه

	۵۰۰
	۵۰۰مانده

مؤسسهٔ ارغوان
تراز آزمایشی اصلاح شده
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۱,۰۰۲,۶۰۰	
سرمایه		۹۷۶,۰۰۰
خرید	۱,۲۴۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی		۱۸,۰۰۰
هزینهٔ حمل کالای خریداری شده	۶,۲۰۰	
فروش		۱,۴۷۰,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	۶۵,۰۰۰	
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱,۰۰۰	
تخفیفات نقدی خرید		۱۲,۰۰۰
برگشت از خرید و تخفیفات		۱۸,۰۰۰
تخفیفات نقدی فروش	۱۴,۰۰۰	
هزینه برق و تلفن	۲۸,۰۰۰	
اثاثه اداری	۸۰,۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۷۰۰	
هزینه حقوق	۵۴,۰۰۰	
پیش دریافت		۶۵,۰۰۰
برداشت	۴۷,۰۰۰	
هزینه استهلاک اثاثه	۷,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه		۷,۰۰۰
موجودی کالا	۱۷۲,۰۰۰	
هزینهٔ بیمه	۵۰۰	
حساب خلاصهٔ سود و زیان		۱۷۲,۰۰۰
جمع	۲,۷۳۸,۰۰۰	۲,۷۳۸,۰۰۰

مؤسسهٔ ارغوان
صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده
برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

خرید		۱,۲۴۰,۰۰۰
کسر می‌شود:		
برگشت از خرید و تخفیفات	۱۸,۰۰۰	
تخفیفات نقدی خرید	۱۲,۰۰۰	(۳۰,۰۰۰)
خرید خالص		۱,۲۱۰,۰۰۰
اضافه می‌شود: هزینهٔ حمل کالای خریداری شده		۶,۲۰۰
بهای تمام شده کالای خریداری شده		۱,۲۱۶,۲۰۰

مؤسسه ارغوان
صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته
برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

موجودی کالای اول دوره	۰
اضافه می‌شود: بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره	۱,۲۱۶,۲۰۰
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	۱,۲۱۶,۲۰۰
کسر می‌شود: موجودی کالای پایان دوره	(۱۷۲,۰۰۰)
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۱,۰۴۴,۲۰۰

تخفیفات نقدی فروش − برگشت از فروش و تخفیفات − فروش = فروش خالص

۱,۴۳۵,۰۰۰ = ۱۴,۰۰۰ ـ ۲۱,۰۰۰ ـ ۱,۴۷۰,۰۰۰ = فروش خالص

مؤسسه ارغوان
صورت سود و زیان
برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

فروش خالص			۱,۴۳۵,۰۰۰
کسر می‌شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته			(۱,۰۴۴,۲۰۰)
سود ناخالص			۳۹۰,۸۰۰
کسر می‌شود هزینه‌ها:			
هزینهٔ حقوق		۵۴,۰۰۰	
هزینهٔ برق و تلفن		۲۸,۰۰۰	
هزینهٔ بیمه		۵۰۰	
هزینهٔ استهلاک اثاثه	۷,۰۰۰		
جمع هزینه‌ها			(۸۹,۵۰۰)
سود خالص			۳۰۱,۳۰۰

مؤسسهٔ ارغوان
صورت سرمایه
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

سرمایه مؤسسه در ابتدای سال	۰
اضافه می‌شود: سرمایه گذاری صاحب مؤسسه طی سال	۹۷۶,۰۰۰
اضافه می‌شود: سود خالص سال	۳۰۱,۳۰۰
کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه	(۴۷,۰۰۰)
مانده حساب سرمایه مؤسسه در پایان سال	۱,۲۳۰,۳۰۰

انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه.

ادامه دفتر روزنامه　　　**صفحه: ۳**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۴	۸۹/۱۲/۲۹	فروش		۱,۴۷۰,۰۰۰	
		برگشت از خرید و تخفیفات		۱۸,۰۰۰	
		تخفیفات نقدی خرید		۱۲,۰۰۰	
		حساب خلاصهٔ سود و زیان			۱,۵۰۰,۰۰۰
		حساب خلاصهٔ سود و زیان		۱,۳۷۰,۷۰۰	
		خرید			۱,۲۴۰,۰۰۰
		برگشت از فروش و تخفیفات			۲۱,۰۰۰
		تخفیفات نقدی فروش			۱۴,۰۰۰
		هزینهٔ حمل کالای خریداری شده			۶,۲۰۰
		هزینهٔ حقوق			۵۴,۰۰۰
		هزینهٔ استهلاک اثاثه			۷,۰۰۰
		هزینهٔ بیمه			۵۰۰
		هزینهٔ برق و تلفن			۲۸,۰۰۰
		حساب خلاصهٔ سود و زیان		۳۰۱,۳۰۰	
		سرمایه			۳۰۱,۳۰۰
		سرمایه		۴۷,۰۰۰	
		برداشت			۴۷,۰۰۰
		بابت بستن حساب‌های موقت			

حساب خلاصه سود و زیان

بدهکار	بستانکار
۱,۳۷۰,۷۰۰	۱۷۲,۰۰۰
	۱,۵۰۰,۰۰۰
۳۰۱,۳۰۰	۳۰۱,۳۰۰ سود خالص

سرمایه

بدهکار	بستانکار
۴۷,۰۰۰	۹۷۶,۰۰۰
	۳۰۱,۳۰۰
	۱,۲۳۰,۳۰۰ مانده

مؤسسهٔ ارغوان
تراز آزمایشی (اختتامی)
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۱,۰۰۲,۶۰۰	
سرمایه		۱,۲۳۰,۳۰۰
حساب‌های پرداختنی		۱۸,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	۶۵,۰۰۰	
اثاثه اداری	۸۰,۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۷۰۰	
پیش دریافت		۶۵,۰۰۰
استهلاک انباشتهٔ اثاثه		۷,۰۰۰
موجودی کالا	۱۷۲,۰۰۰	
جمع	۱,۳۲۰,۳۰۰	۱,۳۲۰,۳۰۰

مؤسسهٔ ارغوان
ترازنامه
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

دارایی‌ها:			بدهی‌ها:	
صندوق		۱,۰۰۲,۶۰۰	حساب‌های پرداختنی	۱۸,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی		۶۵,۰۰۰		
موجودی کالا		۱۷۲,۰۰۰	پیش دریافت	۶۵,۰۰۰
پیش پرداخت بیمه		۷۰۰	جمع بدهی‌ها	۸۳,۰۰۰
اثاثه اداری	۸۰,۰۰۰			
کسر می‌شود: استهلاک انباشته اثاثه	(۷,۰۰۰)			
خالص اثاثه		۷۳,۰۰۰	سرمایه	۱,۲۳۰,۳۰۰
جمع دارایی‌ها		۱,۳۱۳,۳۰۰		
			جمع بدهیها و سرمایه	۱,۳۱۳,۳۰۰

ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه:

ادامه دفتر روزنامه		**صفحه: ۴**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شــــــــــــــــــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۵	۸۹/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه		۱,۳۲۰,۳۰۰	
		صندوق			۱,۰۰۲,۶۰۰
		حساب‌های دریافتنی			۶۵,۰۰۰
		اثاثه اداری			۸۰,۰۰۰
		پیش پرداخت بیمه			۷۰۰
		موجودی کالا			۱۷۲,۰۰۰
		سرمایه		۱,۲۳۰,۳۰۰	
		حساب‌های پرداختنی		۱۸,۰۰۰	
		پیش دریافت		۶۵,۰۰۰	
		استهلاک انباشتهٔ اثاثه		۷,۰۰۰	
		تراز اختتامیه			۱,۳۲۰,۳۰۰
		بابت انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد			

افتتاح حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰

دفتر روزنامه		**صفحه: ۱**

شماره سندحسابداری	تاریخ	شــــــــــــــــــــــــرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۹۰/۱/۱	صندوق		۱,۰۰۲,۶۰۰	
		حساب‌های دریافتنی		۶۵,۰۰۰	
		اثاثه اداری		۸۰,۰۰۰	
		پیش پرداخت بیمه		۷۰۰	
		موجودی کالا		۱۷۲,۰۰۰	
		تراز افتتاحیه			۱,۳۲۰,۳۰۰
		تراز افتتاحیه		۱,۳۲۰,۳۰۰	
		سرمایه			۱,۲۳۰,۳۰۰
		حساب‌های پرداختنی			۱۸,۰۰۰
		پیش دریافت			۶۵,۰۰۰
		استهلاک انباشته اثاثه			۷,۰۰۰
		بابت افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال			



مثال ۲: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه نیلوفر آبی در دست است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱۶ مالک با واریز ۸۲۴,۰۰۰ ریال وجه نقد مؤسسه نیلوفر آبی را تشکیل داد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۷ مبلغ ۴۲۷,۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و ۲۳۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۴ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۵ مبلغ ۹,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته برگشت داده شد و ۴,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن کالای فروش رفته تخفیف داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۶ مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده برگشت داده شد و وجه بقیه کالا پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۲ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۶۰ روزه ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود خریداری شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۲ وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۲ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۳ مبلغ ۴۷۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۲ وجه فروش مورخ ۱۳۸۹/۴/۳ دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ مبلغ ۳۱,۲۰۰ ریال بابت هزینه‌های برق و تلفن پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۴۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰ مبلغ ۶۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۴ بابت فروش کالا به شرکت سبلان مبلغ ۱۲۸,۰۰۰ ریال به صورت پیش دریافت از آن شرکت دریافت گردید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۵ مالک مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه برداشت نمود.

مطلوب است:

۱ ـ ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T . روش ثبت موجودی کالا ادواری می‌باشد.

۲ ـ تهیه تراز آزمایشی اصلاح نشده در پایان سال ۱۳۸۹ .

۳ ـ انجام ثبت‌های اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۹ و انتقال آن به دفتر کل با توجه به اطلاعات زیر:

الف) بابت کالای پیش فروش شده به شرکت سبلان تا پایان سال مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال کالا تحویل آن شرکت شده است.

ب) هزینه حقوق اسفند ماه کارکنان ۷,۴۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است.

ج) عمر مفید اثاثه ۶ سال و ارزش اسقاط آن ۶,۰۰۰ ریال است.

د) موجودی کالای پایان دوره ۱۴۷,۰۰۰ ریال است.

۴ ـ تهیهٔ تراز آزمایشی اصلاح شده در پایان سال ۱۳۸۹

۵ ـ تهیهٔ صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹

۶ ـ تهیهٔ صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹

۷ ـ تهیهٔ صورت سود و زیان

۸ ـ تهیهٔ صورت حساب سرمایه

۹ ـ انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه

۱۰ ـ تهیهٔ تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۹

۱۱ ـ تهیهٔ ترازنامه در پایان سال ۱۳۸۹

۱۲ ـ انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه

۱۳ ـ افتتاح حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰

فصل نهم

مفروضات و اصول حسابداری

اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

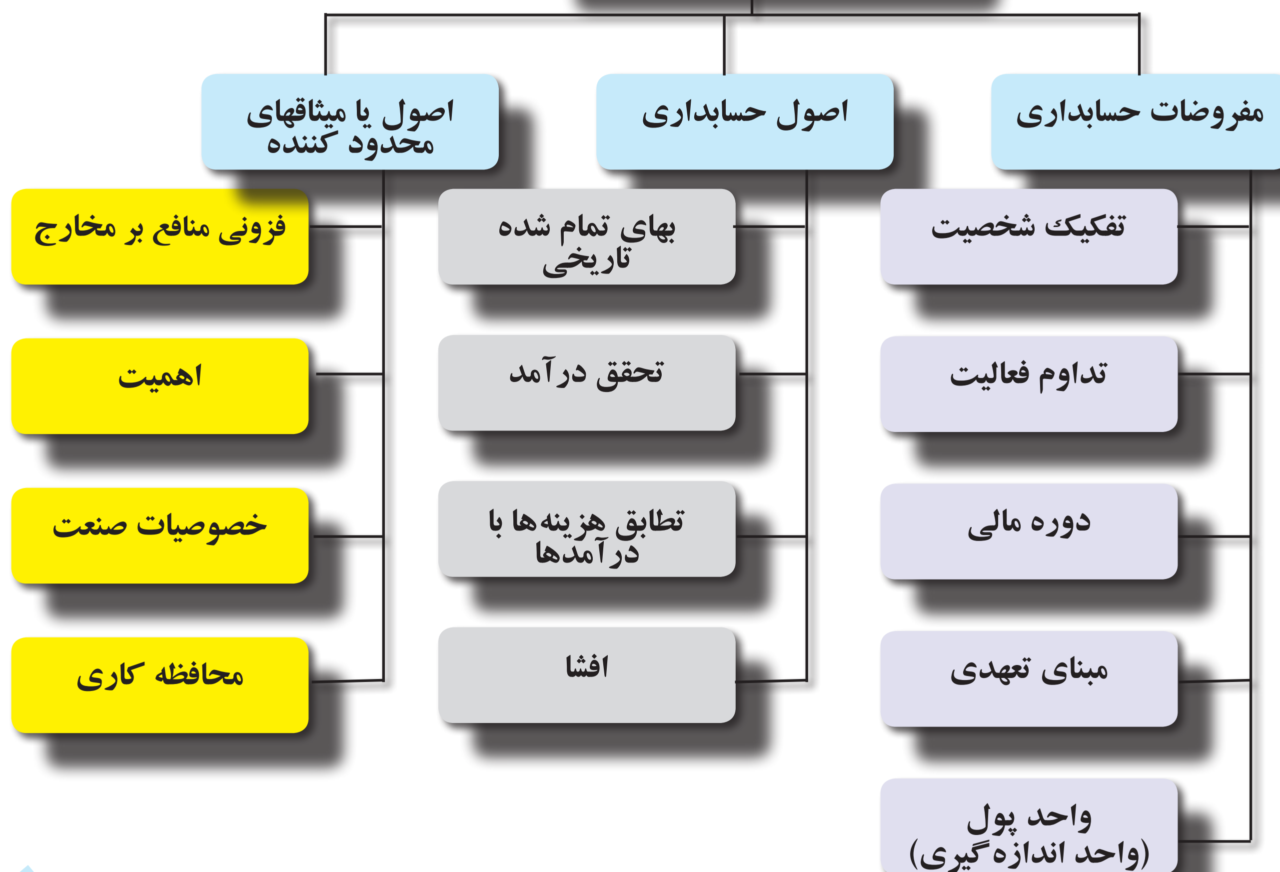
۱ـ مفروضات و اصول حسابداری را نام ببرد.

۲ـ مفروضات حسابداری را توضیح دهد.

۳ـ اصول حسابداری را توضیح دهد.

۴ـ اصول محدودکنندهٔ حسابداری را توضیح دهد.

حسابداری مانند سایر دانش‌های بشری، مفاهیم، مفروضات و اصول مشخصی دارد. این مفاهیم، مفروضات و اصول تحت عنوان مفاهیم اساسی حسابداری و گزارشگری مالی شناخته می‌شوند. در مورد طبقه بندی مفاهیم اساسی حسابداری اتفاق نظر وجود ندارد؛ اما، طبقه بندی زیر بیشتر متداول است:



در ادامه این فصل هر کدام از مفاهیم فوق تشریح می گردد.

مفروضات، اصول و میثاق‌هایی که قواعد انجام عملیات حسابداری را تعیین می‌نماید و همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرد را مفاهیم اساسی حسابداری می‌نامند.

الف) مفروضات حسابداری

مفروضات حسابداری[1] منشأ و شالودهٔ اصول حسابداری و مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی را تشکیل می‌دهند. هر کدام از مفروضات حسابداری می تواند منشأ یک یا چند اصل حسابداری باشد.

مفروضات حسابداری، مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و منشأ و شالوده اصول حسابداری هستند.

مفروضات حسابدای ۵ تا است:

فرض تفکیک شخصیت ــ فرض تداوم فعالیت ــ فرض دورهٔ مالی ــ فرض یا مبنای تعهدی و فرض واحد پول (واحد اندازه‌گیری)

۱ ــ فرض تفکیک شخصیت[2]

بر اساس فرض تفکیک شخصیت، برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و همچنین مستقل از سایر مؤسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود. فعالیت‌های مالی به اعتبار شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل و ثبت شده و صورت‌های مالی به منظور انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات شخصیت مزبور تهیه و ارائه می گردند.

به‌طور مثال اگر آقای یگانه دارای یک فروشگاه مواد غذائی و یک تعمیر گاه خودرو باشد، برای هر یک از واحدهای تجاری متعلق به آقای یگانه باید شخصیت حسابداری مستقلی در نظر گرفته شود و رویدادهای مالی مربوط به هر کدام از آنها از دید همان شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل شود و در اسناد و مدارک همان شخصیت حسابداری ثبت و ضبط گردد.

بدیهی است چنانچه آقای یگانه دارای یک باب منزل و یک دستگاه خودروی شخصی باشد این اموال در دفاتر هیچ‌کدام از شخصیتهای حسابداری فوق (فروشگاه یا تعمیر گاه) ثبت نخواهد شد. یعنی در دفاتر فروشگاه، فقط اموال مربوط به فروشگاه و در دفاتر تعمیر گاه، فقط اموال مربوط به تعمیر گاه ثبت می گردد.

1- Accounting Assumptions

2 -Entity Assumption

براساس فرض تفکیک شـــخصیت، برای هر مؤسسه شـــخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و همچنین مســـتقل از سایر مؤسســـات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود و فعالیت‌های مالی از نقطه نظر شـــخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل، ثبت و گزارش می‌گردند.

۲ ـ فرض تداوم فعالیت[1]

فـرض تداوم فعالیت به‌این معنی اســت که عملیات مؤسســه در آیندهٔ قابل پیش بینی تــداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد. این فرض بدان معنی نیســت که مؤسســه دارای عمر نامحدود است، بلکه حاکی از آن است که مؤسســه برای یک دوره زمانی کافی برای اجرای عملیات، انجام قراردادها و ایفای تعهدات خود، دوام و بقا خواهد داشــت. بر اساس این فرض است که مبالغ پرداختی در یک دوره مالی کلاً به حساب هزینه منظور نمی‌شود، بلکه بخشی از این پرداخت‌ها تحــت عناوین مختلف دارایی به ســال‌های بعد منتقل می گــردد. بعلاوه، طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌هــا به جاری و بلند مدت (غیرجاری) بر این فرض مبتنی است.

اگر فرض تداوم فعالیت حاکم نباشد، تمایز بین اقلام جاری و بلند مدت (غیر جاری) اهمیت خود را از دست می‌دهد. ثبت دارایی‌ها به بهای تمام شده نیز براساس فرض تداوم فعالیت صورت می‌پذیرد. اگر مؤسسه درحال تصفیه یا فروش باشد، فرض تداوم فعالیت و اصل بهای تمام شــده برای تهیهٔ صورت‌های مالی مصداق ندارد و اقلام صوررت‌های مالی به ارزش‌های جاری (بازار) در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند.

فرض تداوم فعالیت به‌این معنی اســـت که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش بینی تداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد.

۳ ـ فرض دورهٔ مالی[2]

نتایج واقعی عملیات مؤسسه را فقط می‌توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی‌ها و اجرای تعهــدات و پرداخت بدهی‌ها، به‌طور دقیق و قطعی تعیین کرد. اما اســتفاده کنندگان از اطلاعات مالی نمی توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان صبر کنند. بنابراین عمر طولانی یک مؤسســه به دوره‌های زمانی مســاوی کوتاه‌تر، معمولاً یکساله، تقسیم می‌شــود و برای هر دوره گزارشــهای مالی جداگانه ای ارائه می گردد. به این دوره‌های زمانی اصطلاحاً «دوره مالی» یا «دوره حســابداری» می گویند. هر دوره مالی را که برابر یک ســال کامل باشد «سال مالی» می گویند. انطباق سال مالی با سال تقویمی اجباری و الزامی نیست. مثلاً در ایران الزامی نیست که سال مالی از اول فروردین ماه شروع و به پایان اسفند ماه ختم شود. بهتر است سال مالی به نحوی انتخاب شود که پایان آن مصادف با دوران پائین ترین سطح فعالیت مؤسسه طی سال باشد. زیرا در این صورت قسمت حسابداری فرصت مناسبی را برای تکمیل عملیات حسابداری لازم در پایان سال مالی پیدا می کند.

---

1 - Going Concern / Continuity Assumption

2 - Time Period Assumption

براســـاس فرض دوره مالی، عمر طولانی یک مؤسســـه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر که معمولاً یک‌ساله هستند تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌گردد.

۴ ـ فرض یا مبنای تعهدی[1]

فرض تعهدی یکی از زیربنائی‌ترین و مهمترین مفروضات حســابداری اســت. توسعه و گســترش حسابداری تا حد زیادی مدیــون این فرض اســت. بر اســاس فرض تعهدی درآمدها به محــض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمیل، بــدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناســائی و ثبت می‌شــوند. اغلب در متون حســابداری بجای عبارت «فرض تعهدی» از عبارت «مبنای تعهدی» استفاده می‌شود. مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی قرار دارد. در مبنای نقدی هر دریافت وجهی توسط شرکت که از ناحیه صاحبان شرکت یا وام دهندگان نباشد به عنوان درآمد و هر پرداخت وجهی توسط شرکت که به اشخاصی غیر از صاحبان شرکت یا وام دهندگان صورت پذیرد به عنوان هزینه تلقی می‌شود.

براســـاس فرض تعهدی درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناسایی و ثبت می‌شوند.

۵ ـ فرض واحد پول[2] (واحد اندازه‌گیری)

فرض واحد پول به‌این معنی اســت که آثار و نتایج کلیهٔ معاملات و عملیات مالی مؤسســه باید بر حســب پول، اندازه‌گیری و گزارش شــود. از آن‌جاکه پول وســیله مبادله و مقیاس مشــترک اندازه گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی اســت، در حسابداری نیز معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی بر حسب واحد پول به عنوان مقیاس مشترک، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود.

البته اموال مختلف را با مقیاســهای متفاوتی از جمله زمین را با متر مربع، ســیمان را با کیلو و بنزین را با لیتر می‌توان اندازه گیری نمود. اما اگر ترازنامه‌ای تهیه کنیم که در آن هر کدام از اموال فوق با مقیاس‌های مذکور ارائه شده باشند آیا این ترازنامه قابل اســتفاده اســت؟ مثلاً آیا در این وضعیت می‌توان گفت وضع مالی مؤسسهٔ «الف» بهتر است یا وضع مالی مؤسسه «ب» ؟ به دلیل همین محدودیتهاســت که در حســابداری، واحد پول (مثلاً ریال) به عنوان مقیاســی که بین همه معاملات و عملیات مالی مشترک است، مبنای ثبت قرار می‌گیرد.

فرض واحد پول به‌این معنی است که آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید بر حسب پول، اندازه‌گیری و گزارش شود.

---

1 - Accrual Basis / Assumption

2 - Monetary Unit Assumption

ب) اصول حسابداری

اصول حسابداری[1] قواعدی کلی است که حسابداران آن را مبنای استفاده و اجرای کار در کلیهٔ مراحل اجرای عملیات حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند. اصول حسابداری عبارت‌اند از:

۱ ـ اصل بهای تمام شده،

۲ ـ اصل تحقق درآمد،

۳ ـ اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها،

۴ ـ اصل افشا.

قواعد کلی که حســـابداران آن را مبنای استفاده و اجرای کار در کلیهٔ مراحل اجرای عملیات حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند اصول حسابداری نامیده می‌شود.
اصول حسابداری ۴ تا است:
اصل بهای تمام شـــده ـ اصل تحقق درآمد ـ اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها ـ اصل افشا.

۱ ـ اصل بهای تمام شدهٔ تاریخی[2]

به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آنها افزایش یابد، این افزایش شناسائی و ثبت نمی‌شود.

امکان دارد که مؤسســه گاه یکی از اقلام دارایی را به قیمتی بیش از آنچه باید باشـد، خریداری کند اما همیشـه فرض براین است که در معامله قضاوت صحیح بکار رفته و مؤسسه نمی توانسته است دارایی یا خدمت را به قیمتی کمتر تحصیل کند. بهای تمام شده تاریخی مبلغی است که در ازای آن خریدار و فروشنده ای آگاه و مایل، در شرایط عادی یک دارایی را با پول مبادله می کنند. بهای تمام شده تاریخی دو نارسایی عمده دارد :

اول آن که ارزش دارایی‌های هر مؤسسه پس از گذشت مدتی نسبتاً طولانی، تغییر می کند و به این ترتیب بهای تمام‌شده تاریخی به عنوان مقیاس اندازه گیری منابع موجود، اعتبار خود را از دست می‌دهد.

دوم آن که دارایی‌های یک مؤسســه معمولاً در طول زمان تحصیل می‌شــود و بهای تمام شــده آن بر مبنای قیمت‌های زمــان تحصیل اســت و قیمت‌ها معمولاً با گذر زمان تغییر می یابد. بنابراین اقلامی که بــه عنوان دارایی باهم جمع و در ترازنامه یکجا ارائه می‌شــوند، به علت تغییرات مقیاس اندازه‌گیری آنها نمی‌تواند به عنوان ارقامی که تفســیر دقیقی را ممکن می‌ســازد تلقی شــود. با وجود نارســایی‌های فوق معمولاً مبلغ دارایی‌ها به بهای تمام شــده تاریخی در زمان تحصیل دارایی در حساب‌ها ثبت و گزارش می‌شوند.

1- Accounting principles

2- Historical Cost Principle

به موجب اصل بهای تمام شـــده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت‌های مالی منعکس می‌شـــوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آنها افزایش یابد، این افزایش شناسائی و ثبت نمی‌شود.

۲ ـ اصل افشای حقایق[1]

اصل افشا ایجاب می کند که کلیه واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه به نحو مناسب و کامل افشـا شـود. براساس این اصل، باید تمامی اطلاعاتی که به نحوی می تواند در تصمیم گیری استفاده کنندگان از اطلاعات مالی تأثیرگذار باشد، افشا شود. افشای اطلاعات می تواند در متن صورت‌های مالی یا یادداشت‌های همراه آن صورت پذیرد.

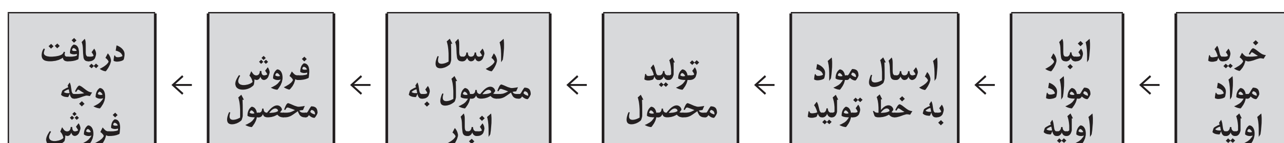
به موجب اصل افشا، کلیه واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه باید به نحو مناسب و کامل افشا شود.

۳ ـ اصل تحقق درآمد[2]

بر اســاس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق شناســائی می‌شــوند؛ معمولاً زمانی درآمد را تحقق یافته فرض می کنند که فرایند کســب ســود[3] کامل یا حداقل قســمت اعظم آن کامل شــده باشد. فرایند کســب ســود عبارت از مجموعه ای از عملیات است که از خرید مواد اولیه و ســایر عوامل تولید تا تبدیل آنها به کالای ساخته شده و نهایتاً فروش محصولات و دریافت وجه آنها را دربر می گیرد. به عبارت دیگر فرایند کسب سود زمانی تکمیل شده است که چرخه عملیات واحد تجاری کامل شده یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد.

بر اساس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق شناسائی می‌شوند.
معمولاً زمانی درآمد را تحقق یافته فرض می‌کنند که فرایند کســـب سود کامل شده باشد.

فرایند کسب سود را به صورت زیر می توان نشان داد:



همانطور که ملاحظه می‌شود، برای کسب سود عملیات زیادی باید انجام شود. لیکن معمولاً اندیشمندان حسابداری اعتقاد

1 - Disclosure Principle
2 - Revenue Realization Principle
3 - Earning Process

دارند که سـود را باید پس از طی مرحله فروش شناسـائی کرد زیرا در این مرحله است که فرایند کسب سود تقریباً کامل شده است و می توان میزان درآمد را اندازه گیری کرد. لذا اغلب هنگام فروش محصول، فرایند کسب سود را تکمیل شده می‌دانند. بنابراین زمان تحقق درآمد را همان موقع فروش در نظر می گیرند. البته بر این نظریه اسـتثنائاتی وارد اسـت که توضیح آنها را به درسهای بعدی موکول می‌نمائیم.

۴ ـ اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها[1]

اصل تطابق هزینه با درآمد، به شناسـائی و اندازه گیری درسـت سـود هر دوره مالی توجه دارد. براسـاس این اصل، برای اندازه گیری سود هر دوره، باید هزینه‌های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. به عبارت دیگر، برای تعیین سود هر دوره، باید هزینه‌هائی که برای کسب درآمدهای همان دوره تحمیل شده اند را مشخص کرده و آنها را از درآمدها کسر نمائیم. بنابراین، به موجب اصل تطابق هرگاه درآمدی در صورت سـود و زیان یک دوره منعکس می گردد، باید هزینه‌هائی که به آن درآمدها مربوط می‌شـوند نیز در همان صورت سـود و زیان منعکس گردند. بر اساس اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

براساس اصل تطابق، برای اندازه‌گیری سـود هر دوره، باید هزینه‌های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. لذا هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

ج) میثاقها یا اصول محدود کننده

میثاقها یا اصول محدود کننده کاربرد مفروضات و اصول حسـابداری را در چارچوب خاصی محدود می‌سازند. میثاقها یا اصول محدود کننده اثر تعدیل کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند و عبارت‌اند از:

میثاقها یا اصول محدود کننده کاربرد مفروضات و اصول حسـابداری را در چارچوب خاصی محدود می‌سازند.
اصول محدود کننده ۴ تا است:
اصـل فزونی منافع بر مخارج ـ اصل اهمیت ـ اصل محافظه کاری ـ اصل خصوصیات صنعت

۱ ـ فزونی منافع بر مخارج

هدف گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری است. اما مخارج تهیه این اطلاعات نباید بر منافع آن فزونی یابد. به عبارت دیگر فراهم کردن اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد. البته تعیین منافع و مخارج تهیه اطلاعات حسابداری تا حدودی یک امر ذهنی است و سنجش و اندازه گیری دقیق آنها به سادگی میسر نمی باشد.

1 - Matching Principle

براساس اصل فزونی منافع بر مخارج، مخارج تهیه اطلاعات حسابداری نباید بر منافع آن فزونی یابد.

۲ ـ اصل اهمیت[1]

بــه موجب اصــل اهمیت، در مورد مبالــغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسســه، جزیی و ناچیز محســوب می‌شــوند، می‌توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد. البته لازم به یادآوری است که اصل اهمیت هرگز به معنی عدم ثبت اقلام جزئی و کم اهمیت نیست. مثلاً یک مدادتراش رومیزی که بیشتر از یک سال عمر مفید دارد را به لحاظ نظری باید موقع خرید به عنوان دارایی ثبت نمود و هرســاله مبلغی از آن را مســتهلک کرد. اما به موجب اصل اهمیت می‌توان موقع خرید مدادتراش، کل بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه ثبت نمود.

به موجب اصل اهمیت، در مورد مبالغ و اقلامــــی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسسه، جزئی و ناچیز محسوب می‌شوند، می‌توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد.

۳ ـ اصل محافظه کاری[2]

محافظه کاری به‌این معنی اســت که در شــرایط ابهــام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید بــه نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود. اصل محافظه کاری بدین معنی نیست که درآمد یا دارائی کمتر از واقع و هزینه بیشــتر از واقع شناســائی و ثبت گردد. بلکه به موجب اصل محافظه کاری، در شرایطی که ناچار از برآورد هستیم باید برآوردها با احتیاط انجام شود تا خوش بینی غیر واقع بینانه بر گزارشات مالی حاکم نگردد. برای مثال در موقع برآورد هزینه اســتهلاک، اگر پیش بینی می‌شــود که هزینه استهلاک دارائی بین ۴۲ تا ۴۶ میلیون ریال در سال است، باید مبلــغ ۴۶ میلیــون ریال ملاک قرار گیرد و اگر ارزش درآمد ارائه خدمات بین ۲۵ تا ۲۷ میلیون ریال برآورد می‌شــود، باید مبلغ ۲۵ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بدیهی اســت چنانچه قطعاً بدانیم هزینه استهلاک دارائی ۴۲ میلیون ریال است حتما باید ۴۲ میلیون ریال را به عنوان هزینه اســتهلاک ثبت نمائیم. همینطور اســت برای درآمد ارائه خدمات که اگر مبلغ آن به طور قطع ۲۷ میلیون ریال باشــد، باید مبلغ ۲۷ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بنابراین فقط در شــرایط ابهام که ناچار از برآورد هستیم اصل محافظه کاری کاربرد دارد.

اصل محافظه کاری بدین منظور مطرح شده است که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی امید واهی ایجاد ننماید.

محافظه کاری به‌این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود.

---

1 - Materiality Principle

2 - Conservatism Principle

۴ ـ خصوصیات صنعت[1]

خصوصیات و رویه‌های عملکرد در صنایع مختلف، ممکن است استثنائات خاصی را در مورد بکارگیری اصول و رویه‌های حسابداری توجیه کند. مثلاً شرکتهای پیمانکاری، بیمه، صنایع استخراجی، دامپروری و کشاورزی از صنایعی هستند که دارای شرایط ویژه مربوط به خود می‌باشند و به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روش‌های حسابداری خاصی برای آنها در نظر گرفت.

به موجب اصل خصوصیات صنعت، برای صنایعی که دارای شرایط ویژه می‌باشند، به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روشهای حسابداری خاصی در نظر گرفت.

ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

علاوه بر رعایت مفروضات و اصول حسابداری که بیان گردید، اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی هنگامی می‌تواند در تصمیم گیری استفاده کنندگان مؤثر و مفید واقع گردد که از ویژگیهای کیفی خاصی برخوردار باشد. مهمترین این ویژگیها و خصوصیات کیفی عبارت‌اند از:

۱ ـ مربوط بودن

۲ ـ قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا

۳ ـ قابلیت مقایسه

در ادامه این بخش، ویژگیهای مزبور تشریح می‌گردد.

مهمترین ویژگیها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری عبارت‌اند از:
مربوط بودن ـ قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکاء ـ قابلیت مقایسه

۱ ـ مربوط بودن[2]

به طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم گیریها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد. بنابراین مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده کنندگان در مورد نتایج رویدادهای گذشته و پیش بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی یا تأیید یا تعدیل انتظارات قبلی، تعریف کرد.

اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم گیریها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد.

۲ ـ قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا[3]:

برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه

---

1 - Industry Peculiarities

1- Relevance

3 - Reliability

بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.[1]

نتایج اندازه‌گیری‌های حسابداری هنگامی قابل اتکا است که به طور صادقانه معرف ارزشهایی باشد که انتظار می‌رود یا در نظر است ارائه کند. به طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه باشد، اطلاعات قابل اتکا می‌باشد.

اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است.

۳ ـ قابلیت مقایسه[2]

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، امکانات و فرصتهای سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار گوناگونی دارند. تصمیمات آنان نیز گاهی بر مبنای مقایسه عملکرد واحد تجاری مورد نظر در طول زمان (چندین سال) و یا عملکرد چندین واحد تجاری برای دوره یا دوره‌های زمانی یکسان، اتخاذ می‌شود. این مقایسه‌ها هنگامی مفهوم خواهد بود که اطلاعات ارائه شده دارای کیفیت «قابلیت مقایسه» باشند. ویژگی «قابلیت مقایسه» مبتنی بر مفاهیم (۱) رعایت یکنواختی یا ثبات رویه[3] و (۲) همسانی رویه‌ها[4] می‌باشد.

اطلاعات حسابداری باید به نحوی باشد که امکان مقایسه عملکرد واحد تجاری برای سال‌های مختلف و همچنین مقایسه آن با سایر واحدهای تجاری را فراهم نماید.

✔ تضاد بین ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری

اطلاعات حسابداری هنگامی سودمند است و می‌تواند به استفاده کنندگان در تصمیم گیریها کمک کند که از ویژگیهای کیفی لازم برخوردار باشد. اما ملحوظ داشتن تمامی ویژگیها به طور یکجا در تهیه و ارائه کلیه اطلاعات حسابداری به دلیل تضاد بین این ویژگیها، عملاً دشوار و گاه غیر ممکن است. لذا به منظور کاهش یا رفع این گونه تضادها، ناگزیر باید به ویژگیهائی که برای تحقق هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی ضروری‌تر است، بهای بیشتر و ارجحیت داده شود و حتی در موارد لزوم، از برخی ویژگیها به نفع سایر ویژگیها صرف نظر گردد.

برای مثال اگر بخواهید اطلاعات مربوط به سود مؤسسه کاملاً دقیق و صد در صد قابل اتکا باشد، باید صبر کنید تا تمام تمام کالاها به فروش برسد و تمام درآمدها وصول شود. لیکن این امر ممکن است سالها به طول انجامد. از طرف دیگر اگر بخواهید اطلاعات مربوط باشد، باید آنها را هر چه سریعتر در قالب گزارشات مالی به استفاده کنندگان ارائه نمائید. لذا در اینجا بین ویژگی قابلیت اتکا و مربوط بودن تضاد وجود دارد.

---

۱ ـ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری،چاپ چهاردهم، تهران : سازمان حسابرسی، ۱۳۸۷، ص ۶۸۰.

2 - Comparability

3 - Uniformity

4 - Consistency

استانداردهای حسابداری

مفروضات و اصول حسابداری یک سری مفاهیم کلی هستند که بکارگیری صحیح آنها مستلزم تدوین ضوابط اجرائی است که راهنمای بکارگیری آنها در عمل باشد. این ضوابط عملی و اجرائی همان استانداردهای حسابداری هستند. بنابراین استانداردهای حسابداری ضوابط شناسائی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند. از آنجاکه استانداردهای حسابداری دارای آثار و تبعات اقتصادی است، معمولاً توسط مراجع مربوط و مسئولی تدوین می‌شود که پاسخگوی عواقب عملکرد خود باشند. در غالب کشورها تدوین استانداردهای حسابداری تحت نظر دولت صورت می‌گیرد. مثلاً در آمریکا کمیسیون بورس و اوراق بهادار[1] مسئول تدوین استانداردهای حسابداری است که این امر را به عهده کمیته‌هائی که زیر نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا[2] فعالیت می‌کنند گذارده است.

در ایران براساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شده است. همچنین بر اساس بند « ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی «مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان است و گزارشهای حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.» [3]

در سال ۱۳۷۱ کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری در سازمان حسابرسی مأمور شد تا استانداردهای حسابداری ایران را تدوین کند. پیرو این موضوع و در راستای ایفای وظایف قانونی سازمان حسابرسی، کمیته مزبور طی سالهای ۱۳۷۳ و ۱۳۷۵ تعداد ۱۴ بیانیه رهنمود حسابداری را جهت نظرخواهی در اختیار عموم قرار داد. سپس این کمیته به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تغییر نام داد و نهایتاً استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۲ را منتشر نمود که برای صورت‌های مالی که شروع دوره آنها از ابتدای سال ۱۳۸۰ بود لازم الاجراء گردید. نهایتاً تا سال ۱۳۸۶ ضمن تجدید نظر در استانداردهای منتشر شده قبلی و تدوین چند استاندارد جدید، تعداد استانداردهای حسابداری منتشر شده سازمان به ۲۹ استاندارد رسید.[4] به علاوه در این راستا، علاوه بر آیین رفتار حرفه ای (که در نشریه شماره ۱۲۳ منتشر شده) مجموعه ای از استانداردهای حسابرسی نیز تدوین گردیده که از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا گردیده است.

استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها که به صورت کلی در مفروضات و اصول حسابداری بیان گردیده است را به صورت جزئی‌تر تشریح می‌نماید.

---

1 - Exchage Commission Security

2 - American Institute Certified Public Accountant

۳ـ همان مأخذ، ص «الف».

۴ـ مجموعه این استانداردها در قالب کتاب «استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۹» توسط سازمان حسابرسی به چاپ رسیده است.



پرسش

۱ ـ مفروضات حسابداری را نام ببرید.
۲ ـ فرض تفکیک شخصیت چیست؟ آن را توضیح دهید.
۳ ـ فرض تداوم فعالیت به چه معنی است؟
۴ ـ فرض واحد پول یا واحد اندازه‌گیری را توضیح دهید.
۵ ـ منظور از فرض دوره مالی چیست؟ آن را توضیح دهید.
۶ ـ فرض تعهدی را تشریح نمایید.
۷ ـ اصول حسابداری را نام ببرید.
۸ ـ اصل بهای تمام شده تاریخی را توضیح دهید.
۹ ـ اصل تحقق درآمد به چه معنی است؟
۱۰ ـ مفهوم اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها را توضیح دهید.
۱۱ ـ منظور از اصل افشا چیست؟ آن را توضیح دهید.
۱۲ ـ اصول محدودکننده حسابداری را نام ببرید.
۱۳ ـ آیا مخارج تهیه اطلاعات حسابداری باید مد نظر قرار گیرد؟ به استناد کدام‌یک از اصول؟
۱۴ ـ آیا اهمیت مبلغ یک رویداد مالی تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدام‌یک از اصول؟
۱۵ ـ آیا خصوصیات یک صنعت تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدام‌یک از اصول؟
۱۶ ـ مفهوم اصل محافظه کاری را توضیح دهید.



تمرین

۱ـ حسابدار شرکت سیروس خریدهای منزل آقای سیروس را در دفاتر شرکت ثبت نموده است. این عمل با کدام‌یک از مفروضات یا اصول حسابداری مغایرت دارد؟ توضیح دهید.

۲ـ شرکت آبان ۳ سال پیش ساختمانی را بمبلغ ۸۰۰ میلیون ریال خریداری کرد. در سال جاری کارشناس رسمی دادگستری ساختمان را ۱۵۰۰ میلیون ریال قیمت گذاری نموده است. حسابدار شرکت نیز به دلیل افزایش قابل توجه قیمت ساختمان، قیمت آن را در دفاتر افزایش داده و به ۱۵۰۰ میلیون ریال رسانده است. آیا این عمل حسابدار صحیح است؟ با توجه به اصول و مفروضات حسابداری شرح دهید.

۳ـ حسابدار شرکت پاک بخشی از هزینه‌های سال ۱۳۸۱ شرکت را که در آن سال فراموش کرده بود در دفاتر ثبت کند در سال ۱۳۸۲ به عنوان هزینه‌های این سال ثبت نمود. آیا این کار صحیح است؟ با توجه به اصول و مفروضات حسابداری شرح دهید.

۴ـ یک قطعه از زمین‌های شرکت بهار در صورت‌های مالی آن گزارش نشده است. این عمل با کدام‌یک از مفروضات یا اصول حسابداری مغایر است؟ شرح دهید.

۵ـ حسابدار شرکت آبان به علت اینکه می‌خواهد اطلاعات مالی سال ۱۳۸۲ شرکت را به موقع تهیه کند میزان مطالبات مشکوک الوصول شرکت را پیش بینی و در حسابها ثبت کرده است. یکی از مسئولین شرکت معتقد است چون میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول هنوز به‌طور قطعی مشخص نشده است باید تا تعیین تکلیف قطعی آنها از ارائه صورت‌های مالی خودداری کرد. به عقیده شما نظر کدام‌یک از افراد فوق صحیح است؟ دلیل خود را بیان کنید.

۶ـ حسابدار شرکت نگین دریافت مبلغ ۱۰ میلیون ریال بابت خدماتی که قرار است در ماههای آینده به مشتریان ارائه شود را به عنوان درآمد ثبت کرده است. این عمل با کدام‌یک از اصول یا مفروضات حسابداری مغایرت دارد؟ توضیح دهید.

فصل دهم

به کارگیری رایانه در حسابداری



اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ـ ساختار کامپیوتر را بشناسد.
۲ـ مفهوم سخت افزار، نرم افزار و میان‌افزار را بداند.
۳ـ سیستم عامل Windows را بشناسد و اصول ورود به محیط کار آن را انجام دهد.
۴ـ اشیاء ثابت میز کار را بشناسد و مفاهیم اساسی کار با آنها را انجام دهد.
۵ـ اجزاء یک پنجره در Windows را بشناسد.
۶ـ منوی Start را بشناسد و کاربردهای آن را انجام دهد.
۷ـ مفاهیم کلی نرم افزارهای حسابداری و زمینه‌های استفاده از آنها را انجام دهد.
۸ـ اصول نصب سیستم‌های مالی را بداند.
۹ـ ویژگی‌های کاربردی نرم افزارهای حسابداری را انجام دهد.
۱۰ـ ثبت حساب‌های مختلف را در نرم‌افزارهای حسابداری انجام دهد.
۱۱ـ نحوه کدگذاری حساب‌ها در نرم افزارهای حسابداری را انجام دهد.
۱۲ـ اصول ایجاد سند حسابداری و نحوه وارد کردن اطلاعات در سند حسابداری را انجام دهد.
۱۳ـ اصول تهیه گزارشات مختلف مانند دفتر روزنامه، دفتر کل، دفتر معین و تراز آزمایشی را تهیه کند.
۱۴ـ اصول پشتیبانی و نگهداری و رمز گذاری در سیستم‌های حسابداری را انجام دهد.
۱۵ـ اصول چاپ گزارشات مالی را انجام دهد.

اگر چه سابقه استفاده از کامپیوتر در امور مختلف از جمله حسابداری بسیار کم است، لیکن امروزه، کامپیوتر آن چنان با کار حسابداری آمیخته گردیده است که تصور مؤسسه یا شرکتی که برای حسابداری خود از کامپیوتر استفاده ننماید، امری دشوار و دور از ذهن خواهد بود. در این فصل اصول کلی استفاده از کامپیوتر در حسابداری به صورت بسیار مختصر توضیح داده می‌شود.

آشنایی با سیستم کامپیوتر

کامپیوتر دستگاهی است متشکل از قطعات الکترونیکی مانند مدارات مجتمع، ترانزیستور، مقاومت و غیره که داده‌ها و دستورات را با سرعت و دقت زیادی تجزیه و تحلیل و اجرا نموده و پس از کنترل نتایج محاسبات خود، آنها را تحویل می‌دهد.
هر کامپیوتر دارای سه جنبه سخت افزار، نرم افزار و میان افزار می‌باشد.

سخت افزار (Hardware)

مجموعه عناصر فیزیکی و قابل لمس کامپیوتر را سخت افزار کامپیوتر می‌نامند.

نرم افزار (Software)

برنامه‌هائی که سخت افزار را راه‌اندازی نموده و مورد بهره‌برداری و کنترل قرار می‌دهد را نرم افزار می‌گویند.

میان افزار (Firmware)

به برنامه‌های سطح پایین که درون حافظه‌های ROM قرار می‌گیرند، اعم از آن که قابل تغییر باشند یا نباشند، میان‌افزار گفته می‌شود.

ساختار کامپیوتر

یک کامپیوتر معمولاً از اجزاءِ زیر تشکیل شده است:

۱ـ واحد ورودی: واحدهائی هستند که داده‌ها از طریق آنها به شکل مختلف وارد کامپیوتر می‌شود. مثل صفحه کلید و ماوس.

۲ـ واحد خروجی: واحدهائی هستند که اطلاعات خروجی کامپیوتر از طریق آنها در اختیار استفاده کننده قرار داده می‌شود. مثل مانیتور و چاپگر.

۳ـ واحد محاسبه و منطق: واحدی که عملیات مقایسه ای و محاسباتی از قبیل جمع، ضرب، تقسیم و مقایسه مقادیر توسط آنها انجام می‌شود.

۴ـ واحد کنترل: واحدی که جهت به کار انداختن مدارات مختلف کامپیوتر در زمانهای مناسب جهت انجام کار را به عهده دارد، واحد کنترل نامیده می‌شود.

۵ـ واحد حافظه: حافظه محل نگهداری داده‌ها و اطلاعات در کامپیوتر است. آنچه به نام واحد حافظه مورد بحث است، حافظه اصلی کامپیوتر است که سایر واحدها با آن ارتباط دارند. حافظه اصلی را می‌توان به دو بخش تقسیم کرد:

الف) RAM[1]: این حافظه با دستیابی تصادفی با حافظه خواندنی و نوشتنی است. حافظه RAM در اختیار کاربر است و می‌تواند از آن استفاده کند.

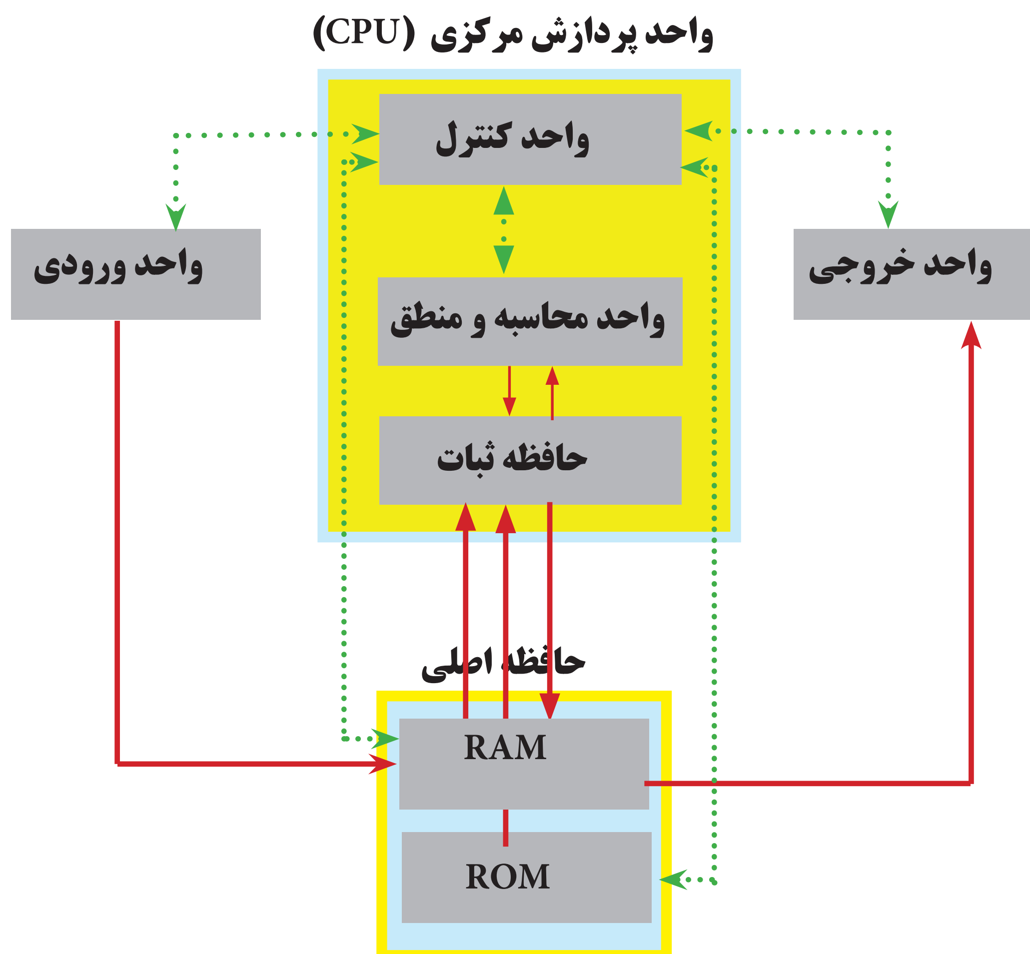
ب) ROM[2]: این حافظه فقط خواندنی است و حاوی دستورالعمل‌هائی برای راه اندازی کامپیوتر است.

۶ـ حافظه ثبات: ثبات‌ها واحدهای کوچک حافظه هستند که برای نگهداری سریع و موقت نتایج در CPU به‌کار می‌روند.

به مجموع واحدهای محاسبه و منطق، واحد کنترل و حافظه ثبات ، واحد پردازش مرکزی (CPU) می‌گویند.

البته حافظه کش یا پنهان نیز جزء واحد کنترل محسوب می‌شود.

1- Random Access Memory 2-Read Only Memory



سیستم عامل Windows

سیســتم عامل‌های گوناگونی برروی کامپیوترمورد اســتفاده قرار می‌گیرد که متداول‌ترین آنها سیســتم عامل Windows است. سیستم عامل Windows یک واسط گرافیکی دارد که کاربر به راحتی با آن کار می‌کند.

ورود به محیط کار Windows

اگر سیســتم عامل windows XP در کامپیوتر شما نصب شده باشد، با روشن کردن کامپیوتر، سیستم عامل windows XP اجرا شده و اجزاء صفحه دسکتاپ[1] یا میز کار ظاهر می‌شوند.

اشیاء ثابت میز کار

بر روی دســکتاپ یا میز کار حداقل ســه جزء وجود دارد. این سه جزء عبارتند از: (۱) آیکن (۲) دکمه Start و (۳) نوار کار یا نوار وظیفه. این اجزاء در قسمت‌های بعدی توضیح داده می‌شود.

1– Desktop

آیکن (Icon)

به تصاویر کوچک گرافیکی روی دسک‌تاب گفته می‌شود که دارای یک نام است که این نام معرف یک برنامه یا فایل یا پوشه باشد.

نوار وظیفه (Task bar)

نوار افقی که در پایین صفحه می‌باشد، نوار وظیفه نامیده می‌شود. در نوار وظیفه، نام برنامه‌های بازشده و فعال، تاریخ و ساعت ، منوی Start و مواردی از این قبیل نمایش داده می‌شود.

منوی start و کاربرد آن

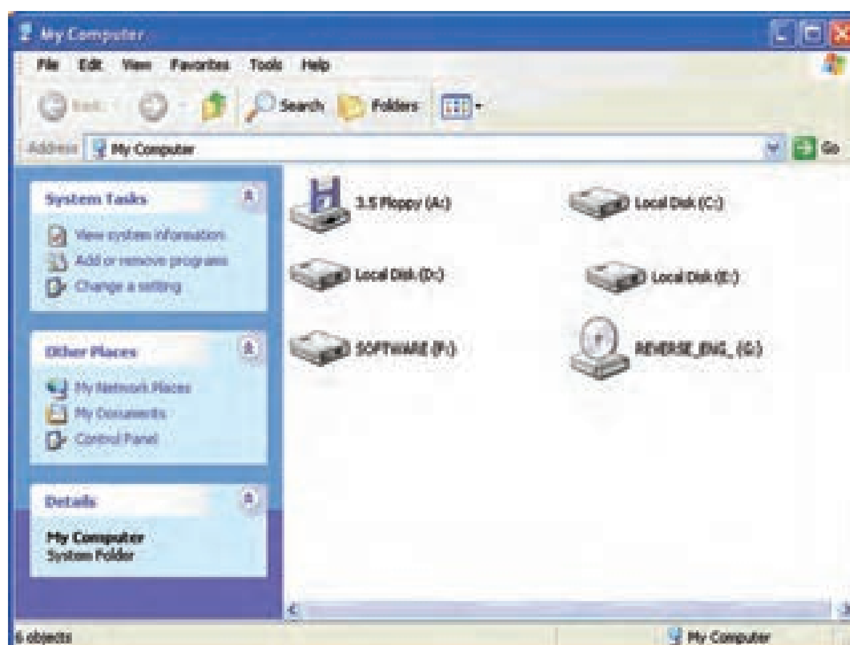
منوی Start کاربردهای متنوعی دارد که مهمترین آنها شامل شروع کار با برنامه‌های کاربردی (All Program)، انجام تنظیمات مختلف بر روی سیستم کامپیوتر و لوازم جانبی آن (مثل پرینتر، اسپیکر و صفحه کلید) Control Panel ، خاموش کردن سیستم (Shut Down) و رفتن به محیط کاربر دیگر (Log Off) می‌باشد.

مفاهیم اساسی کار با اجزاء

سیستم عامل windows به نحوی طراحی شده است که می توان بر روی اجزاء میز کار عملیات مختلفی را انجام داد. برای مثال با دابل کلیک کردن بر روی آیکن برنامه‌های موجود در میز کار، می توان آنها را اجرا نمود و با راست کلیک کردن بر روی آیکن مورد نظر می توان آنها را حذف و یا در جای دیگر کپی نمود. همچنین با کلیک کردن بر روی منوی Start می توان به برنامه‌های موجود در windows دسترسی پیدا کرد و آنها را اجرا نمود.

اجزاءِ یک پنجره در windows

همانطور که می‌دانید، window به معنی پنجره است. علت انتخاب این نام برای سیستم عامل windows نیز این است که هنگام کار کردن با آن پنجره‌هائی باز می‌شود. برای مثال زمانی که بر روی آیکن My Computer دابل کلیک کنید، پنجره زیر بر روی صفحه نمایش باز می‌شود:



مهمترین اجزاء پنجره فوق به صورت زیر می‌باشد:

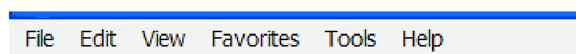
نوار عنوان (Title Bar)

این نوار در بالای پنجره باز قرار دارد که شـامل نام برنامه یا پوشـه و آیکن برنامه است. همچنین این نوار شامل کادر کنترل و دکمه‌های Minimize ، Maximize و Close است.



نوار منو (Menu Bar)

در نوار منو، منوهای مختلفی وجود دارد که توسط آنها می توان اعمال متفاوتی را در پنجره‌ها انجام داد. نوار منو به صورت زیر می‌باشد:



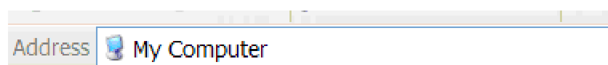
نوار ابزار (Standard Buttons)

این نوار در زیر نوار منو قرار دارد و شامل ابزارهائی است که با استفاده از آنها می‌توان عملیات مختلفی از جمله جستجوی فایل‌ها، برگشت به پنجره قبلی و تغییر نحوه نمایش آیکون‌ها را انجام داد.



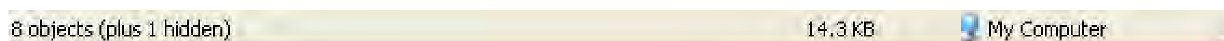
نوار آدرس (Address Bar)

نوار آدرس شامل مسیری است که فعلاً در آنجا هستید. در سمت راست این نوار فلشی قرار دارد که با کلیک کردن بر روی آن می توانید مسیرهای مختلف کامپیوترتان را ببینید و برای رفتن به آن بخش، آدرس آن محل را کلیک کنید.



نوار وضعیت (Status Bar)

نـوار وضعیت در پائین پنجره قـرار دارد و وضعیت پنجره از جمله نام پنجره، تعداد فایلها، پوشـه‌ها و حجم اطلاعات یک پنجره را نشان می‌دهد.



نوار پیمایش عمودی

نوار پیمایش عمودی در سـمت راست پنجره قرار دارد و زمانی فعال می‌شود که تعداد آیکن‌های موجود در پنجره بیش از حدی باشد که در یک صفحه قابل نمایش است.

نوار پیمایش افقی

نـوار پیمایـش افقی در پائین پنجره و بالای نوار وضعیـت قرار دارد. این نوار نیز زمانی فعال می‌شـود که تعداد آیکن‌های موجود در پنجره بیش از حدی باشد که در یک صفحه قابل نمایش است.

نرم افزارهای حسابداری

نرم افزارهای حسابداری نرم افزارهائی هستند که اختصاصاً برای انجام عملیات حسابداری طراحی شده‌اند و با استفاده از آنها می‌توانید تمامی عملیات حسابداری از جمله صدور سند حسابداری، تهیه دفاتر روزنامه، کل و معین، تنظیم‌تراز آزمایشی و تهیه صورت‌های مالی و گزارشات مختلف را انجام دهید. نرم افزارهای حسابداری می‌تواند بسیار ساده و ارزان و یا بسیار پیچیده و گران باشد به نحوی که مؤسسات بزرگ ممکن است برای تهیه نرم افزارهای حسابداری مورد نیاز خود میلیاردها تومان هزینه صرف نمایند.

زمینه‌های استفاده از نرم افزارهای برنامه حسابداری

برای استفاده از نرم افزارهای برنامه حسابداری، شرایطی لازم است که حداقل شامل سه مورد زیر می‌باشد:

۱ـ در اختیار داشتن کامپیوتر و لوازم سخت افزاری جانبی مورد نیاز.

۲ـ داشتن سیستم حسابداری مدون به نحوی که نحوه انجام عملیات حسابداری را برای قسمتهای مختلف امور مالی (مثلاً قسمت حقوق و دستمزد، دفترداری و حسابداری اموال و انبار) تشریح نموده و فرایند انجام عملیات را برای کارکنان امور مالی تبیین نماید.

۳ـ داشتن حسابداران آشنا به کامپیوتر و نرم افزار حسابداری.

انواع سیستم‌ها و نرم افزارهای حسابداری

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، با توجه به حجم عملیات مالی و پیچیدگی فعالیتهای مالی مؤسسات مختلف، نرم افزارهای حسابداری مورد نیاز آنها می‌تواند بسیار ساده و ارزان و یا بسیار پیچیده و گران باشد. برای مثال، نرم افزار مورد استفاده یک واحد تجاری کوچک که ۶ نفر کارمند دارد با یک بانک بین المللی که هزاران شعبه در نقاط مختلف دنیا دارد قابل مقایسه نیست. اما به طور کلی می‌توان گفت که سیستم حسابداری یک شرکت متوسط شامل حسابداری اموال و انبار، حسابداری فروش یا درآمد، حسابداری حقوق و دستمزد و دفترداری می‌باشد.

اصول نصب سیستم‌های مالی

نصب هر نرم افزار حسابداری با استفاده از راهنمای نصب آن که توسط تهیه کننده نرم افزار ارائه شده انجام می‌شود. غالب نرم افزارهای حسابداری که در حال حاضر در بازار موجود است به صورت سی دی در اختیار استفاده کنندگان قرار می‌گیرد و استفاده کنندگان می‌توانند با استفاده از راهنمای آنها که به صورت چاپی و یا به صورت فایل کامپیوتری در اختیارشان گذاشته می‌شود نسبت به نصب نرم افزار اقدام نمایند.

ویژگی‌های کاربردی یک نرم افزار حسابداری

از ویژگی‌های مهم یک نرم افزار حسابداری سهولت استفاده و برخورداری از امنیت بالای آن می‌باشد. به علاوه این که امروزه سیستم‌ها و نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی می‌شوند که نه تنها با قسمتهای مختلف امور مالی و حسابداری، بلکه با سایر قسمتهای مؤسسه از جمله قسمت فروش، تدارکات و کارگزینی مرتبط و لینک باشد به طوری که اطلاعات وارد شده توسط قسمتهای دیگر به راحتی در اختیار امور مالی قرار گیرد تا نه تنها نیازی به ورود مجدد اطلاعات به کامپیوتر نباشد بلکه مهمتر از همه بتوان سیستم کنترلهای داخلی را به نحو مناسب طراحی و اجرا نمود. بنابراین، مهمترین ویژگیهای کاربردی یک نرم افزار حسابداری عبارتند از:

۱ـ تمام نیازهای مؤسسه در زمینه تهیه گزارشهای مربوط به حسابداری را فراهم نماید.

۲ـ به منظور حفظ و نگهداری اطلاعات و عدم دسترسی افراد غیر مسئول و غیرمرتبط، از امنیت مناسب برخوردار باشد.

۳ـ استفاده از آن برای کاربران سیستم (حسابداران) آسان باشد.
۴ـ سیستم به نحوی طراحی شده باشد که هر نوع اطلاعات فقط یک بار وارد سیستم شود و با ورود اطلاعات توسط یک کاربر، نیازی به ورود همان اطلاعات توسط سایر کاربرها وجود نداشته باشد.
۵ـ امکان انجام تغییرات مورد نیاز در مورد نرخ مالیات و بیمه و موارد مشابه توسط کاربر ارشد بدون حضور برنامه نویس وجود داشته باشد.

اصول ثبت حساب‌ها (افتتاح حساب‌ها بامانده یا بدون مانده قبلی)

نرم افزارهای حسابداری عموماً بدین شکل طراحی شده اند که در زمان نصب اولیه نرم افزار، باید برای حسابهای کل، معین و تفصیلی، کدهای لازم را تخصیص داده و شرح آنها را در سیستم وارد نمود. در زمان تعریف حساب در سیستم حسابداری، حساب مربوطه بدون مانده افتتاح می‌شود و ثبت مبلغ در هر حساب صرفاً از طریق صدور سند حسابداری امکان پذیر می‌باشد. در سالهای بعد نیز مانده حساب‌های دائمی از طریق صدور سند افتتاحیه به سال جدید منتقل می‌شود.

آشنایی با کدبندی حسابها و کالاها

(حساب مشتریان – انبارها– لیست کالا – صندوقهای مالی – کد هزینه ها – کارکنان شرکت – حسابهای بانکی – حساب خدمات و سرویس ها)

در سیستمهای حسابداری، برای دقت و سهولت ثبت و گزارش گیری از حسابها، برای هر حساب کد مشخصی که به صورت عددی می‌باشد در نظر گرفته می‌شود. اختصاص کد به حسابها به نحوی انجام می‌شود که از ارتباط منطقی خاصی برخوردار باشد.

برای مثال، یکی از روشهای کد بندی بصورت زیر است:

حساب تفصیل	حساب معین	حساب کل	گروه حساب
******	***	**	*

گروه حساب: گروه حساب، سر فصل های اصلی حساب را مشخص می کند. برای مثال، «دارایی‌های جاری»، «دارایی‌های بلندمدت»، «بدهی‌های جاری»، «بدهی‌های بلندمدت»، «درآمدها»، «هزینه‌ها» و «حقوق صاحبان سهام» هرکدام یک گروه حساب هستند.

حساب کل: هر گروه حساب می تواند چندین حساب کل داشته باشد. برای مثال، دارایی‌های جاری می تواند شامل وجوه نقد، حسابهای دریافتنی، موجودی کالا، سرمایه گذاریهای کوتاه مدت و ... باشد.

حساب معین: به چند حساب که زیر مجموعه یک حساب کل است، حسابهای معین گفته می‌شود. برای مثال، حساب کل وجوه نقد می تواند شامل حسابهای معین: صندوق، حسابهای جاری بانکی و تنخواه گردانها باشد.
برخی مواقع، حسابی که در یک شرکت به عنوان حساب کل تلقی می‌شود، ممکن است با توجه به حجم فعالیت و تعداد حسابها، در شرکت دیگر به عنوان حساب معین طبقه بندی شود.
حساب تفصیل: هر حساب معین می تواند شامل تعداد زیادی حساب تفصیل باشد. به عنوان مثال، حسابهای دریافتنی می تواند شامل هزاران حساب تفصیل باشد که مربوط به مشتریانی است که بابت خرید نسیه کالا به شرکت بدهکار می‌باشند.
با توجه به توضیحات فوق، برای نمونه، کد حساب جاری شماره ۴۱۸۷ شرکت پرتو نزد بانک ملی شعبه میدان فردوسی را می توان به صورت زیر تعیین نمود:

گروه حساب	حساب کل	حساب معین	حساب تفصیل
دارایی‌های جاری	وجوه نقد	حسابهای جاری بانکی	جاری شماره ۴۱۸۷ نزد بانک ملی شعبه میدان فردوسی
۱	۰۱	۰۰۱	۱۰۰۰۰۱

با توجه به توضیحات فوق، کد حساب جاری شماره ۴۱۸۷ شرکت پرتو نزد بانک ملی شعبه میدان فردوسی عبارت است از: ۱ ۰۱ ۰۰۱ ۱۰۰۰۰۱ که یک کد ۱۲ رقمی می‌باشد.

لازم به ذکر است که برای هر نوع کالا و یا هر شخص می‌توان یک کد تفصیلی به صورت فوق تعریف نمود.

ثبت اسناد حسابداری

همانطور که در فصول قبل آموختید، برای هر رویداد مالی باید سند حسابداری لازم تهیه و در دفاتر ثبت شود. نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی شده اند که فرم کلی سند حسابداری در سیستم تعریف شده است و کاربر فقط لازم است که کد حسابهائی که بدهکار و یا بستانکار می‌شوند را در محل‌های تعیین شده ثبت نموده و شرح آن را تایپ نماید.

اصول ایجاد شماره سند موقت و دائم

همانطور که در قسمت فوق بیان گردید، نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی شده اند که فرم کلی سند حسابداری در سیستم تعریف شده است و کاربر فقط لازم است که کد حسابها و شرح سند را در آنها وارد کند. علاوه بر این، کامپیوتر در هر مورد که کاربر قصد ثبت سند حسابداری جدیدی را دارد، با در نظر گرفتن اسناد ثبت شده قبلی، برای سند جدید یک شماره سند در نظر می‌گیرد. برخی از نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی شده اند که هرگاه کارمند حسابداری اقدام به صدور سند حسابداری از طریق سیستم کامپیوتری می‌نماید، سند مذکور را به صورت موقت در نظر می‌گیرد تا پس از تأیید مقام مجاز، سند مذکور از حالت موقت خارج و به عنوان سند دائم در سیستم ثبت شود.

وارد کردن کد در ثبت اسناد حسابداری

سیستم‌های کامپیوتری به نحوی طراحی شده اند که ورود اطلاعات مربوط به حسابها فقط از طریق کد حساب امکان پذیر می‌باشد. معمولاً در محل درج کد حساب در سند حسابداری، با اشاره کردن ماوس و یا زدن کلید دیگری که در سیستم تعریف می‌شود، لیست کدهای حسابداری به همراه شرح حسابها ظاهر شده و کاربر می‌تواند حساب مورد نظر را از لیست مزبور انتخاب نماید. بدیهی است در اکثر موارد، کاربر می‌تواند بدون اینکه به لیست کدها مراجعه کند، کد حسابهای مربوطه را در محل تعیین شده تایپ نموده و بلافاصله پس از تایپ کد حساب، شرح حساب توسط سیستم نمایش داده خواهد شد.

اصول تهیه گزارش‌های حسابداری

در سیستم‌های حسابداری کامپیوتری، با ورود اسناد حسابداری به سیستم، غالب گزارشهای حسابداری که مورد نیاز حسابداران است قابل استخراج می‌باشد. یک نرم افزار خوب، نرم افزاری است که بتواند گزارشهای متنوع تری را با توجه به نیازهای مختلف استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم نماید. با این وجود، شاید نرم افزار حسابداری که بتواند تمام نیازهای استفاده کنندگان را به صورت گزارش و بدون نیاز به دستکاری اطلاعات ارائه نماید، وجود نداشته باشد. برای مثال یکی از پیچیده ترین کارهای حسابداران که در برخی از شرکتها لازم است تهیه شود، صورتهای مالی تلفیقی است. علیرغم پیشرفتهای بسیار فراوانی که تا کنون در زمینه طراحی و اجرای نرم افزارهای حسابداری به وجود آمده است، تا کنون نرم افزاری که بتواند صورتهای مالی تلفیقی چند شرکت را تنظیم کند وجود ندارد.

گزارش دفتر روزنامه و دفتر کل

نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی شده اند که با ورود اسناد حسابداری در سیستم کامپیوتر توسط کاربر، تمامی فرایند تنظیم دفتر روزنامه، دفتر کل و دفتر معین و همچنین تراز آزمایشی به صورت اتوماتیک انجام می‌شود و به راحتی می توان گزارش‌های مربوط به دفتر روزنامه، دفتر کل و دفتر معین را از سیستم دریافت نمود. برای دریافت این گزارشها، کامپیوتر بازه زمانی مورد نظر را از شما سئوال می کند. برای مثال، این بازه می تواند از تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱ تا تاریخ ۱۳۸۹/۳/۳۱ باشد. علاوه براین، می توانید گزارش را برای تعدادی از اسناد حسابداری مورد نظر نیز تهیه نمائید. برای مثال می توانید گزارش دفتر روزنامه را از سند شماره ۱ تا سند شماره ۸۷ از سیستم استخراج نمائید.

گزارش تراز کل و ویژه

در غالب سیستم‌های کامپیوتری می توانید تراز آزمایشی، که بیانگر مانده حسابها تا مقطع زمانی مشخصی می‌باشد را به راحتی از سیستم استخراج نمائید. این تراز اگر فقط شامل مانده حسابهای دفتر کل باشد، به آن تراز کل گفته می‌شود. اگر تراز مورد نظر علاوه بر مانده حسابهای دفتر کل، مانده حسابهای معین را هم نشان دهد، تراز معین نامیده می‌شود. در سیستم‌های کامپیوتری، علاوه بر تراز کل و تراز معین، می توان گزارشهای دیگری را نیز در نرم افزار پیش بینی نمود. برای مثال شرکتی که دارای چندین شعبه است، می تواند گزارشهای مربوط به هر شعبه را به طور جداگانه و یا به صورت ترکیبی دریافت نماید. این گزارشها را گزارشهای ویژه می‌نامند.

گزارش دفتر معین یا کارت معین حسابداری

مشابه آنچه که در مورد دفتر روزنامه و دفتر کل بیان گردید، گزارش دفتر معین را نیز می توان از سیستم کامپیوتری استخراج نمود. در سالهای گذشته که حسابداری شرکتها و مؤسسات به صورت دستی انجام می‌شد، برخی از شرکتها، عملیات حسابداری برخی از حسابها را به جای دفتر معین، در کارتهائی می‌نوشتند که کارت معین نامیده می‌شد. امروزه با کامپیوتری شدن سیستمهای حسابداری، تهیه کارت معین به صورت دستی منسوخ شده است و به جای آن می توان از گزارش دفتر معین و یا کارت معین که به صورت کامپیوتری تهیه می‌شود استفاده نمود. بدیهی است که گزارش دفتر معین و یا کارت معین که به صورت کامپیوتری تهیه می‌شود، نسبت به کارت معین دستی از کارائی بالاتری برخوردار است.

گزارش دفتر معین (کارت معین) اسناد دریافتنی و پرداختنی

همانطورکه در قسمت فوق توضیح داده شد، گزارش دفترمعین و یا کارت معین را می‌توان از سیستم کامپیوتری تهیه نمود. در این زمینه تفاوتی بین انواع مختلف حساب‌های معین وجود ندارد. اما آنچه که قابل توجه است این است که در مورد اسناد دریافتنی و اسناد پرداختنی، می‌توان گزارش معین را به نحوی تعریف نمود که اسناد را به ترتیب سررسید گزارش نمایدتاحسابدار به راحتی بتواند نسبت به تهیه وجه نقد برای اسناد پرداختنی اقدام نموده واسناد دریافتنی را نیز درموعد مقرر وصول‌نماید.

گزارش ترازنامه

یکی از مهمترین صورتهای مالی که در پایان هر سال باید ارائه شود، ترازنامه می‌باشد. در بسیاری از سیستم‌های کامپیوتری، امکان دریافت گزارش ترازنامه از سیستم پیش بینی شده است. با این وجود و علیرغم پیشرفتهای گسترده ای که در زمینه طراحی و اجرای سیستم‌های کامپیوتری به وقوع پیوسته است، در غالب شرکتها، امکان دریافت ترازنامه از سیستم مقدور نبوده و تهیه ترازنامه مستلزم انجام برخی از عملیات به صورت دستی می‌باشد.

گزارش‌های دارایی
غالباً سیستم کدینگ حسابداری چنان طراحی می‌شود که کدهای تخصیص یافته به دارایی‌ها از مفهوم منطقی خاصی برخوردار است به نحوی که هر کد می‌تواند بیانگر نوع دارائی مورد نظر باشد. برای مثال کدهای حسابداری را می‌توان به شکلی طراحی نمود که کد حسابداری تمام دارایی‌های جاری با عدد ۱ و کد حسابداری تمام دارایی‌های بلند مدت با عدد ۲ شروع شود. با تعمیم این موضوع به دارایی‌های مختلف، می‌توان گزارشهای متنوعی از دارایی‌ها دریافت نمود.

اصول پشتیبانی از سیستم و نگهداری آن
هر نرم افزار حسابداری که در اختیار داشته باشید، ممکن است با گذشت زمان نواقص آن آشکار شود و یا بروز نیازهای جدید، انجام تغییرات در آن را اجتناب ناپذیر بنماید. همچنین ممکن است به علل مختلفی از جمله ورود ویروسهای کامپیوتری و یا اشکالات سخت افزاری و نوسانات برق، اشکالاتی در برنامه حسابداری بروز نماید. تمام این موارد ایجاب می کند که پشتیبانی لازم از سیستم‌های حسابداری در زمان بهره برداری انجام شود. بنابراین، لازم است که طراحان نرم افزارهای حسابداری، جهت جلوگیری از بروز مشکلات، خدمات پشتیبانی و نگهداری از سیستم‌های کامپیوتری را به استفاده کنندگان سیستم ارائه نمایند.

رمزگذاری در سیستم
یکی از لوازم اجتناب ناپذیر نرم افزارهای حسابداری، تعیین رمز عبور برای استفاده از نرم افزار می‌باشد. نرم افزارهای حسابداری معمولاً به شکلی طراحی می‌شوند که ورود اطلاعات و ثبت سند حسابداری، مشاهده و اخذ گزارش از سیستم و ایجاد هر گونه تغییر در اطلاعات ثبت شده در سیستم، مستلزم وارد کردن رمز عبور می‌باشد. در مؤسسات بزرگ که دارای تعداد زیادی حسابدار می‌باشد، برای هر حسابداری که بخواهد وارد سیستم حسابداری شود، رمز جداگانه ای در نظر گرفته می‌شود. هر شخص با زدن رمز عبور خود می‌تواند در حدی که کاربر ارشد برای او تعریف نموده است، نسبت به ثبت، تغییر و یا مشاهده اطلاعات اقدام نماید. در این سیستم‌ها، ممکن است برخی از افراد فقط بتوانند از سیستم گزارشگیری نمایند و امکان ورود اطلاعات برای آنان مقدور نباشد. سطح دسترسی و ثبت اطلاعات برای هر شخص بسته به جایگاه سازمانی و وظایف او خواهد بود. مسلماً در یک شرکت بزرگ، یک کارمند جزء حسابداری نباید اختیار دسترسی به همه اطلاعات را داشته باشد و یا بتواند آنها را تغییر دهد. این مهم از طریق تعیین رمز عبور برای کاربران سیستم امکان پذیر می‌باشد. بدیهی است که با تعیین رمز عبور می‌توان اطمینان حاصل نمود که افراد غیر مسئول حتی توان اجرای برنامه را نیز نداشته باشند.

ایجاد قفل سخت افزاری
یکی از روشهای جلوگیری از استفاده غیر مجاز از برنامه‌های حسابداری، ایجاد قفل سخت افزاری می‌باشد. قفل سخت افزاری شامل یک قطعه فیزیکی است که معمولاً بر روی یکی از پورتهای خروجی کامپیوتر نصب می‌شود و در صورت نبود این قطعه، راه اندازی برنامه امکان پذیر نمی باشد.

اصول چاپ گزارشات
تمامی گزارشهائی که در قسمتهای فوق بیان گردید را می‌توان بر روی کاغذ چاپ نمود. تنوع این گزارشها با توجه به توان پرینتری که در اختیار دارید می‌تواند بسیار مختلف باشد. برای مثال اگر پرینتر شما توان چاپ رنگی بر روی انواع کاغذها با اندازه‌های مختلف را دارا باشد، می‌توانید گزارشهای مورد نظر را با کیفیت مناسب و در اندازه‌های دلخواه چاپ کنید. اما با توجه به هزینه‌های زیاد پرینترهای رنگی و وفور پرینترهائی که حداکثر اندازه آنها کاغذ A۴ می‌باشد، غالب نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی می‌شوند که تمام گزارشهای آنها قابل چاپ بر روی کاغذ A۴ باشد.



پرسش

۱ـ مفهوم سخت افزار و نرم افزار را توضیح دهید.
۲ـ پنج بخش اصلی تشکیل دهنده ساختار کامپیوتر را نام ببرید.
۳ـ مهمترین کاربردهای منوی Start را بنویسید.
۴ـ چهار مورد از مهمترین اجزاء پنجره Windows را نام ببرید و آنها را توضیح دهید.
۵ـ دو مورد از ویژگیهای کاربردی مهم نرم افزارهای حسابداری را بنویسید.
۶ـ یک نمونه کد حسابداری را بنویسید و اجزاء آن را تعیین کنید.
۷ـ اطلاعات از چه طریق وارد سیستم حسابداری می‌شود؟ توضیح دهید.
۸ـ چند نمونه از گزارش‌هائی که از سیستم‌های حسابداری قابل دریافت است را نام ببرید و آنها را توضیح دهید.
۹ـ توضیح دهید که آیا دریافت ترازنامه از سیستم حسابداری مقدور است؟
۱۰ـ به چه علت باید از نرم افزارهای حسابداری پشتیبانی و نگهداری به عمل آورده شود؟
۱۱ـ تعیین رمز عبور برای نرم افزارهای حسابداری چه کارکردهائی دارد؟
۱۲ـ قفل سخت افزاری به چه منظور در سیستم‌ها تعبیه می‌شود؟

فصل یازدهم

به کارگیری نرم افزار EXCEL در عملیات حسابداری



اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

۱ـ صفحه گسترده Excel و انواع داده‌هائی که می توان وارد آن نمود را بشناسد.

۲ـ فرمول‌های ساده را به کار گیرد.

۳ـ اصول استفاده از کلیدهای عمل کننده را بداند.

۴ـ نرم‌افزار Excel را راه‌اندازی کند.

۵ـ اجزای یک فایل Excel را شرح دهد.

۶ـ یک فایل Excel را ایجاد و ذخیره کند.

۷ـ روش ورود انواع داده در فایل Excel را شرح دهد.

۸ـ اصلاح محتوای داده‌ها در Excel را انجام دهد.

۹ـ سطر و ستون جدیدی در کاربرگ اضافه، مخفی، آشکار و حذف کند.

۱۰ـ قالب نمایش اطلاعات در Excel را تغییر دهد.

۱۱ـ پردازش اطلاعات در نرم افزار Excel را انجام دهد.

۱۲ـ نحوه تغییر نام Sheetها را انجام دهد.

۱۳ـ اطلاعات موجود در Sheetها را چاپ کند.

یکی از نرم افزارهائی که برای تهیه گزارشات مالی و انجام محاسبات پیچیده ریاضی و آماری و رسم نمودارها مورد استفاده حسابداران قرار می گیرد، نرم افزار Excel می‌باشد. شاید به ندرت بتوانید حسابداری را پیدا کنید که از این نرم افزار استفاده نکرده باشد. نرم افزار Excel توانمندی‌های بسیار زیادی دارد. این نرم افزار به نحوی طراحی شده است که می توان آن را برای کارهای بسیار ساده (مثلاً تهیه یک لیست) و همچنین تجزیه و تحلیلهای بسیار پیچیده مورد استفاده قرار داد. به همین دلیل است که این نرم افزار هم توسط یک کارمند ساده حسابداری یا غیر حسابداری و هم توسط تحلیل گران مالی بسیار توانمند برای تجزیه و تحلیل های پیچیده مورد استفاده قرار می گیرد. در این فصل، اطلاعات کلی در مورد نحوه استفاده از این نرم افزار ارائه می گردد.

آشنایی با صفحه گسترده

به صفحات جدول بندی شده که قابلیت انجام محاسبات ریاضی را دارند صفحه گسترده[1] می‌گویند. نرم افزارهای صفحه گسترده برای ساده کردن ورود اطلاعات و انجام دادن محاسبات ریاضی و تجزیه و تحلیل اطلاعات طراحی شده است. معمولاً صفحه گسترده‌ها شامل صفحاتی هستند که از چندین سطر[2] و ستون[3] تشکیل شده است. صفحه گسترده، جانشین خوبی برای لوازم التحریرهایی مثل مداد، کاغذ، پاک کن و ماشین حساب می‌باشند. با استفاده از برنامه‌های صفحه گسترده می توانید به سادگی تمام عملیات محاسباتی و تجزیه و تحلیل‌های مورد نیازتان را انجام دهید. نرم افزار Excel، که از مجموعه نرم افزارهای Office است، نمونه‌ای از این برنامه‌ها می‌باشد.

کارپوشه (Workbook) و کاربرگ (Worksheet)

فایلهای Excel، کارپوشه (Workbook) نامیده می‌شوند. هر فایل Excel شامل یک یا چند کاربرگ (Worksheet) است. هر کاربرگ دارای تعداد زیادی سلول است. توضیحات بیشتر در مورد کاربرگ‌های Excel در قسمت‌های بعد آورده شده است.

آشنایی با انواع مختلف داده‌ها

داده‌های ورودی:

داده‌های ورودی Excel می تواند انواع مختلفی از اطلاعات باشد. این داده‌ها می‌تواند شامل اطلاعات متنی، اطلاعات عددی (ارقام)، فرمول‌ها یا توابع، تاریخ، ساعت و ... باشد. در زیر چند نمونه از این داده‌ها تشریح می‌شود.

متن (Text):

اطلاعات یا داده‌های متنی می تواند شامل حروف الفبا، ارقام و اعداد، کاراکترهای ویژه[4] و یا ترکیبی از همه این موارد باشد. نمونه‌هایی از این داده‌ها به صورت زیر است:

نمونه داده‌های حروف الفبا	**gDcbA الف ب**
نمونه داده‌های عددی	۱۵۳۰۶۴
نمونه کاراکترهای ویژه	€ ∑ # @
نمونه ترکیبی از داده‌ها	ب@ A ∑ ۸۷۲Tes

1- Spreadsheet	2- Row	3-Column

۴ـ انواع مختلفی از کاراکترهای ویژه وجود دارد که چند نمونه از آن عبارت است از: $ @ # ∑ € *

اعداد یا ارقام (Number):

اطلاعات عددی شامل اعداد تشکیل شده از ارقام ۰ تا ۹ اعم از صحیح، اعشاری، کسری و ... می‌باشد.

فرمول‌ها:

فرمول شـامل محاسباتی اسـت که در نتیجه انجام آن، یک مقدار به‌دست می‌آید. این مقدار نیز ممکن است عدد، تاریخ و یا ساعت باشد.

فرامین:

دستوراتی هستند که فرمان اجرای عملیاتی را صادر می‌نمایند. این فرمانها در نرم افزارهای مختلف متفاوت می‌باشند.

کلیدهای عمل کننده (عملگر)

عملگر، نماد خاصی است که فرمان انجام یک عمل را به کامپیوتر می‌دهد. عملگرها در Excel دارای انواع مختلفی است که عبارتند از: عملگرهای محاسباتی، عملگرهای رابطه‌ای، عملگرهای رشته‌ای و عملگرهای آدرس.

عملگرهای محاسباتی، عملگرهائی هستند که برای انجام محاسبات ریاضی به کار می‌روند. این عملگرها عبارتند از: + – * / ^

عملگرهای رابطه‌ای، دوعدد را با هم مقایسه می‌کنند. عملگرهای رابطه ای عبارتند از: = > < و ترکیبی از اینها.

عملگر رشته‌ای شامل & می‌باشد که با استفاده از آن می‌توان محتویات دو یا چند سلول را در یک سلول قرار داد.

و عملگرهای آدرس شامل : و ، می‌باشد که با استفاده از آنها می‌توان محدوده مورد نظر را برای Excel تعیین کرد.

استفاده از کلیدهای عمل کننده

در Excel هر کدام از کلیدهای عملگر کاربرد خاصی دارد که نحوه استفاده از آنها در قسمت فرمول نویسی تشریح می‌گردد.

راه اندازی Excel

برای استفاده از نرم افزار Excel باید ابتدا آن را از مجموعه Office در کامپیوتر خود نصب نمائید. زمانی که این نرم افزار در کامپیوتر شما نصب شد، می‌توانید آن را در مسیر زیر پیدا کنید:

Start ⟶ All Program ⟶ Microsoft Office

آشنایی با کاربرگ Excel

صفحه گسـترده Excel یک صفحه الکترونیکی اسـت که دارای تعداد زیادی سـتون و سـطر می‌باشـد. تعداد سطرها و سـتونهای صفحه گسترده Excel در نسخه‌های مختلف آن متفاوت است. در نسخه Excel۲۰۰۷ تعداد ستونها ۱۶۳۸۴ ستون و تعداد سطرها ۱۰۴۸۵۷۶ سطر می‌باشد.

در Excel۲۰۰۷ هر سـتون با حروف الفبا از A تا XFD و هر سـطر با اعداد ۱ تا ۱۰۴۸۵۷۶ مشـخص شـده است. البته می‌توان نحوه نمایش ستونها را نیز به عدد تبدیل نمود.

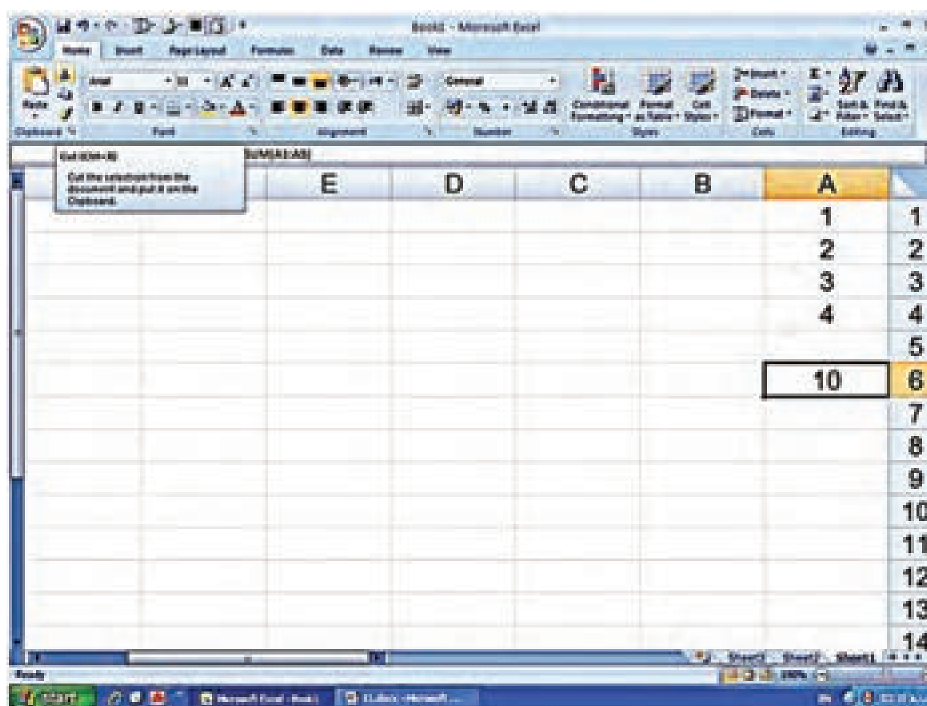
در محل تقاطع هر سطر با هر ستون یک سلول تشکیل می‌شود. بنابراین در نسخه Excel۲۰۰۷ در هر Sheet بیشتر از ۱۷۱ میلیارد (۱۶۳۸۴×۱۰۴۸۵۷۶) سلول وجود دارد.

در هر سلول می‌توان اطلاعات متنی، اطلاعات عددی (ارقام)، فرمول‌ها و کاراکترهای ویژه را وارد کرد.

هر سلول دارای یک آدرس است که قسمت اول آن نشان دهنده نام ستون و قسمت دوم آن نشان دهنده شماره سطر آن می‌باشد. مثلاً A۲ آدرس سلولی است که در ستون A در ردیف ۲ واقع شده است. در فرمولهای Excel می‌توان از این آدرس‌ها استفاده نمود.

برای وارد کردن داده‌ها به Excel باید متن مورد نظر از طریق صفحه کلید وارد شده و سپس کلید Enter یا یکی از کلیدهای جهت‌دار (Arrow key) زده شود. با زدن یکی از کلیدهای مذکور، مکان نما از روی سلول مذکور عبور کرده و مطالب نوشته شده در آن درج می‌شود.

شکل کلی یک صفحه گسترده Excel ۲۰۰۷ به صورت زیر است:



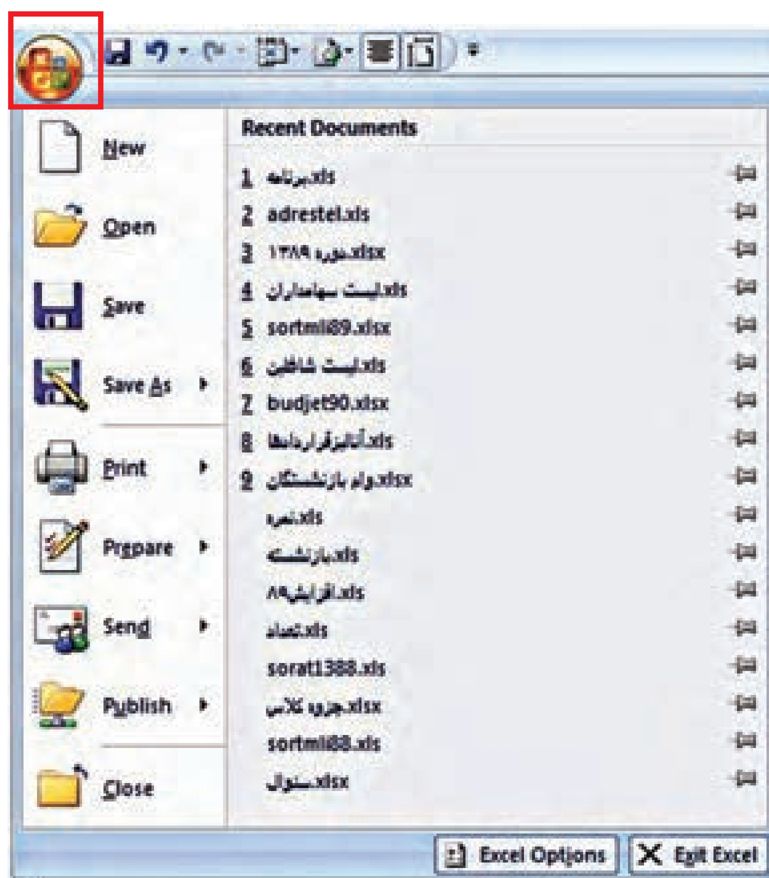
✓ ابزارها و نوارهای موجود در صفحه Excel

همانطور که ملاحظه می‌شود، صفحه فوق دارای اجزاء زیادی است که برخی از آنها عبارتند از:

۱ ـ نوار عنوان: هر پنجره ویندوز دارای نواری است که نام نرم افزار و نام فایل فعال را نمایش می‌دهد. این نوار، نوار عنوان نام دارد. در Excel این نوار از Microsoft Excel و نام فایل تشکیل شده است. زمانی که برنامه Excel را اجرا می‌کنید، Microsoft Excel – Book۱ در نوار عنوان ظاهر می‌گردد.

Book1 - Microsoft Excel

۲ـ دکمه Office: در گوشــه ســمت چپ پنجره صفحه گسترده Excel ۲۰۰۷ ، دکمه ای قرار دارد که با استفاده از آن می توانید عملیاتی نظیر چاپ کردن فایل بر روی کاغذ، ذخیره کردن فایل و ... را انجام دهید. با کلیک کردن بر روی Office Button پنجره ای به صورت زیر باز می‌شــود. در ســمت راســت این پنجره، لیســت تعدادی از فایلهایی که اخیراً آنها را باز کرده‌اید نشان داده می‌شود.



۳ـ نوار ریبون: این نوار برحســب موضوع دســته‌بندی و نام‌گذاری شده و به صورت تب‌های مختلف در اختیار کاربران قرار می گیرد.نــوار ریبون معادل نوار منو در ســایر برنامه‌ها اســت با کلیك بر روی تــب Home دکمه‌ها و امکاناتش دیده می‌شود.



۴ـ نوار فرمول: این نوار آدرس و محتویات سلول فعال را نشان می‌دهد.



۵ـ نوار ابزاردسترسی ســـریع: این نوار ابزار در کنار دکمه Office قرار دارد که شامل دستوراتی می‌باشد که بیشتر به‌کار می‌روند.



۶ـ نوار وضعیت: هر پنجره ویندوز دارای نواری اســت که وضعیت برنامه‌های باز شــده را نمایش می‌دهد. Excel نیز دارای این سطر است. این سطر آخرین سطر برنامه Excel است.



ایجاد فایل (کارپوشه) در نرم افزار Excel

وقتی برنامه Excel را باز می کنید، به صورت خودکار یک فایل جدید برای شــما باز می‌شــود که دارای سه Sheet است. اگر بخواهید یک فایل خالی جدیدی ایجاد کنید، منوی Office را باز نموده و دســتور New و ســپس گزینهٔ Blank book برای این کار می‌توانید از کلید ترکیبی Ctrl+N نیز استفاده کنید.

ذخیره فایل (کارپوشه) در نرم افزار Excel

برای ذخیره نمودن اطلاعات در محیط Excel، منوی Office را باز نموده و گزینه Save را انتخاب کنید. سپس نام مورد نظر را برای فایل خود نوشته و در بالای منوی باز شده، محل ذخیره فایل را مشخص نموده و روی دکمه OK کلیک می کنیم. همچنین می توان از نوار ابزار دسترسی سریع بالای صفحه، دکمه Save که علامتی بشکل فلاپی است را انتخاب نمود.
در صورتیکه روی فایلی که قبلاً ایجاد و ذخیره شده است تغییراتی ایجاد نموده و قصد داشته باشیم فایل قبلی دست نخورده باقی مانده و فایلی متشکل از فایل قبلی با تغییرات جدید ایجاد شود، باید از گزینه Save As استفاده نمائیم. نحوه ذخیره نمودن فایل با این دستور نیز شبیه گزینه Save است.

بازکردن فایلهای ذخیره شده

اگر منوی Office را باز کنید، نام تعدادی از فایل‌هایی که اخیراً روی آنها کار کرده اید را نشــان می‌دهد. اگر با ماوس بر روی نام فایل مورد نظر کلیک کنید، فایل مذکور باز می‌شود. اگر نام فایل مورد نظر شما در لیست مذکور نبود، گزینه Open را از منوی Office Button کلیک کرده و در کادر محاوره ای که به این ترتیب باز می‌شــود، مســیر و نام فایل را مشــخص کرده و دکمه Open را کلیک کنید.

اصلاح (ویرایش) اشتباهات

برای ویرایش اطلاعات درج شده در یک سلول، به یکی از دو روش زیر می‌توان عمل نمود:
۱ـ مکان نما را بر روی سلول مورد نظر قرار داده و کلید F۲ را بزنید. سپس محتوای سلول را اصلاح کرده و کلید Enter را فشار دهید.
۲ـ مکان نما را بر روی ســلول مورد نظر قرار داده و با ماوس بر روی نوار فرمول کلیک کرده و ســپس محتوای ســلول را ویرایش کنید و کلید Enter را فشار دهید.

نحوه انتخاب چند سلول، ستون و یا سطر

برای انتخاب چند سـلول در صفحه Excel ، می‌توانید کلید سـمت چپ ماوس را پائین نگه داشـته و درگ کنید و یا این که کلید Shift را پائین نگه داشته و با استفاده از کلیدهای جهت‌دار (arrow key) محدوده مورد نظر خود را انتخاب کنید.

برای انتخاب چند سـطر یا سـتون می‌توانید در صفحه Excel ماوس را بر روی اعداد کنار سـطرها و یا حروف مربوط به ستون‌ها کلیک کنید.

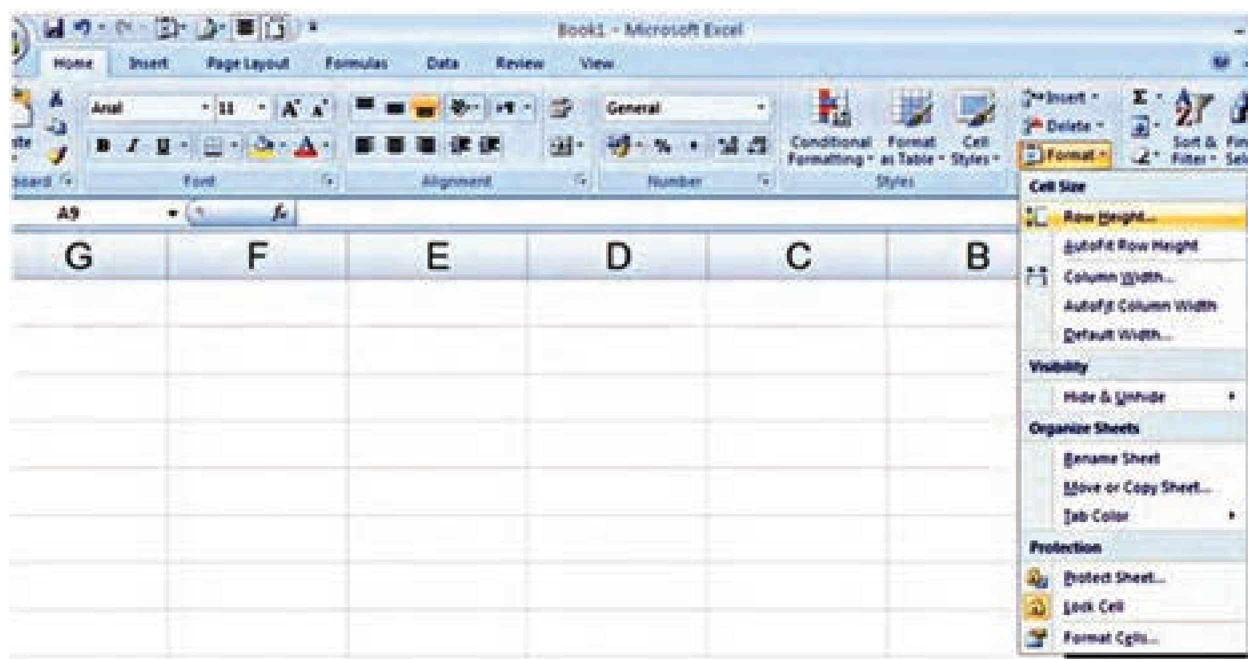
تغییر اندازه سطرها

برای تغییر ارتفاع سطرها می‌توان به یکی از دو روش زیر عمل نمود:

روش اول:

۱ـ سطر یا سطرهایی را که می‌خواهید ارتفاع آنها را تغییر دهید، انتخاب کنید.

۲ـ از تب Home گروه Cells گزینه Format را انتخاب نمایید. در این حالت پنجره‌ای به صورت زیر باز می‌شود.



۳ـ از پنجره باز شده فوق، گزینه Row Height را انتخاب نمائید. در این حالت پنجره دیگری به صورت مقابل باز می‌شود.



۴ـ در کادر موجود در پنجره فوق، ارتفاع ردیف یا ردیف‌های مورد نظر را به صورت یک عدد بنویسـید و دکمه OK را کلیک کنید.

روش دوم:

با اشاره کردن ماوس بر روی شماره مربوط به دو سطر که در کنار سمت راست یا چپ صفحه Excel قرار دارند، هنگامی که اشاره‌گر به شکل ↕ دیده شد، عمل درگ را انجام دهید.

تغییر اندازه پهنای ستونها



برای تغییر پهنای ستونها می‌توان به یکی از دو روش زیر عمل نمود:

روش اول:

۱ـ ستون یا ستونهایی که می‌خواهید پهنای آنها را تغییر دهید، انتخاب کنید.

۲ـ از تب Home گروه Cells گزینه Format و سپس Column Width را انتخاب نمائید. پنجره ای به صورت فوق ظاهر می‌شود:

۳ـ پهنای ستون یا ستونهای را مورد نظر را در محل تعیین شده بنویسید و دکمه OK را کلیک کنید.

روش دوم:

با اشاره کردن ماوس بر روی خطوط مربوط به اسامی دو ستون که در بالای صفحه Excel قرار دارند، ستون مورد نظر را با ماوس به چپ یا راست بکشید و دکمه ماوس را رها کنید.

کپی کردن

برای کپی کردن یک یا چند سلول روشهای زیر وجود دارد:

روش اول:

۱ـ سلول‌های مورد نظر را انتخاب کنید.

۲ـ از تب Home گروه Clipboard فرمان Copy ( ) را انتخاب کنید.

۳ـ از تب Home گروه Clipboard فرمان Paste ( )را انتخاب کنید.

روش دوم:

۱ـ سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.

۲ـ کلید ترکیبی Ctrl+C را فشار دهید.

۳ـ مکان نما را روی سلول مقصد (سلولی که می‌خواهید اطلاعات در آنجا کپی شود) ببرید و کلید ترکیبی Ctrl+V را همزمان فشار دهید.

جابه‌جا کردن اطلاعات

برای جابه‌جا کردن محتویات سلول‌ها می‌توانید از روشهای صفحهٔ بعد استفاده نمائید:

روش اول:

۱ـ سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.

۲ـ از تب Home گروه Clipboard فرمان Cut ( ) را با ماوس اشاره کنید.

۳ـ از تب Home گروه Clipboard فرمان Paste ( ) را با ماوس اشاره کنید.

روش دوم:

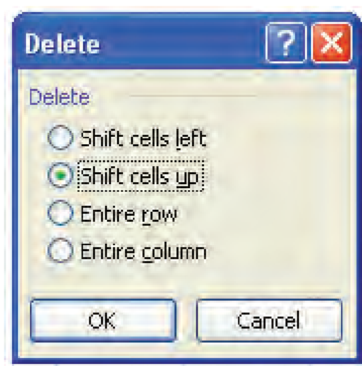
۱ـ سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.

۲ـ کلید Ctrl را پائین نگه داشته و کلید X را فشار دهید. (از کلید ترکیبی Ctrl+X استفاده کنید.)

۳ـ مکان نما را روی سلول مقصد (سلولی که می‌خواهید اطلاعات به آنجا منتقل شود) ببرید و کلید Ctrl+V را همزمان فشار دهید.

می توانید ترکیبی از روشهای فوق را نیز مورد استفاده قرار دهید.

پاک کردن محتویات داخل سلول



اگر بخواهید محتویات داخل سلول پاک شود ولی سلول مورد نظر سر جای خود بماند کافی است سلول یا سلولهای مورد نظر را انتخاب نموده و کلید Delete را فشار دهید.

اگر بخواهید سلول مورد نظر و محتویات آن کلاً حذف شود، باید به صورت زیر عمل نمائید:

۱ـ سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.

۲ـ ماوس را راست کلیک کنید و فرمان Delete را انتخاب نمائید. در این حالت پنجره مقابل ظاهر می‌شود:

همانطور که مشاهده می‌شود، پنجره فوق دارای ۴ گزینه به شرح زیر می‌باشد:

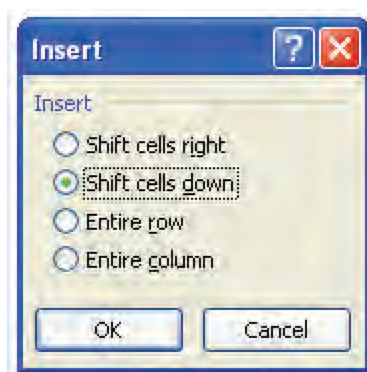
اگر گزینه اول (Shift cells left) انتخاب شود، سلول یا سلولهای انتخاب شده حذف گردیده و سلولهایی را که در سمت راست سلول (سلولهای) حذف شده قرار دارند، به سمت چپ انتقال می‌یابد.

اگر گزینه دوم (Shift cells up) انتخاب شود، سلول یا سلولهای انتخاب شده حذف گردیده و سلولهایی را که در قسمت پائین سلول (سلولهای) حذف شده قرار دارند، به سمت بالا انتقال می‌دهد.

اگر گزینه سوم (Entire row) انتخاب شود، کل سطرهای انتخاب شده حذف گردیده و جای آن با سطرهای پائینی آن پر می‌شود.

اگر گزینه چهارم (Entire column) انتخاب شود، کل ستونهای انتخاب شده به طور کامل حذف گردیده و جای آن با ستون‌های کناری آن پر می‌شود.

اضافه کردن سطر یا ستون



برای اضافه کردن سطر یا ستون باید مکان نما را در محلی که می‌خواهید سطر یا ستون اضافه شود قرار داده و ماوس را راست کلیک کنید. سپس از پنجره ای که باز می‌شود فرمان Insert را انتخاب کنید. در این حالت پنجره مقابل باز می‌شود:

اگر گزینه اول (Shift cells right) انتخاب شــود، ســلول یا سلول‌های جدید اضافه می‌شود و سلول‌های قبلی را به سمت راست منتقل می‌کند.

اگر گزینه دوم (Shift cells down) انتخاب شود، سلول یا سلول‌های جدید اضافه می‌شود و سلول‌های قبلی را به سمت پائین منتقل می‌کند.

اگر گزینه سوم (Entire row) انتخاب شود، ردیف یا ردیف‌های جدید اضافه می‌شود.

اگر گزینه چهارم (Entire column) انتخاب شــود، ستون یا ستون‌های جدید اضافه می‌شود.

پــس از انتخاب یکی از گزینه‌های فوق، بر روی OK با ماوس کلیک کنید.

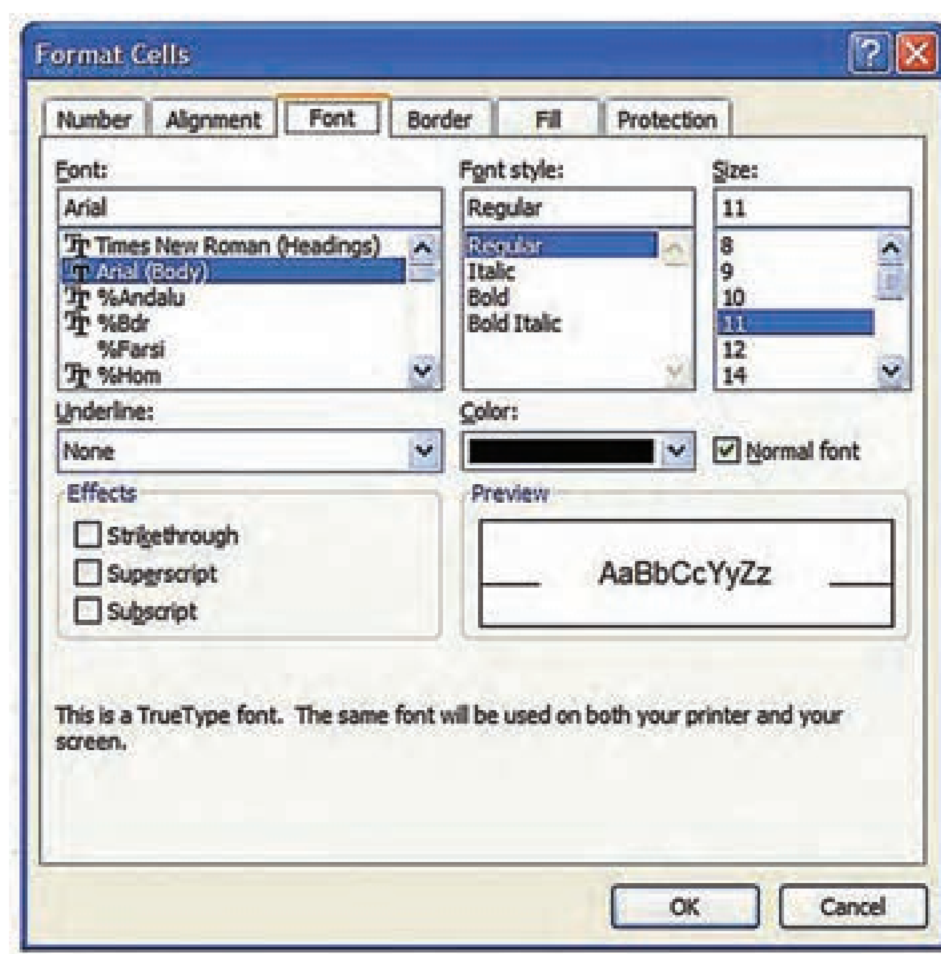
تغییر قالب نمایش اطلاعات

برای تغییر فرمت اطلاعات درج شده در سلولها به صورت زیر عمل نمائید:

۱ـ سلولهائی که می‌خواهید فرمت آنها را تغیر دهید انتخاب کنید.

۲ـ پس از کلیک راســت، از منوی میانبر بازشــده گزینــه format cells را انتخاب کنید و یــا از کلید ترکیبی ۱+ Ctrl استفاده کنید.

پس از انتخاب فرمان فوق پنجره زیر ظاهر می‌شود:



همانطور که مشاهده می‌شود، پنجره فوق دارای ۶ زبانه به شرح زیر می‌باشد:

Number : با اســتفاده از این زبانه می‌توانید شیوه نمایش اعداد، تاریخ، ساعت و ... را تعیین نمائید.

Alignment : با استفاده از این زبانه می‌توانید تعیین کنید که اطلاعات موجود در سلولها راست چین، چپ چین، بالاچین یا پائین چین تراز شــود. همچنین می‌توانید تعیین کنید که اطلاعات موجود در سلولها به صورت مورب یا عمودی نمایش داده شــود. در این زبانه اگر گزینه Wrap text انتخاب شــود، چنانچه محتویات سلول بییشتر از عرض سلول باشد، محتویات آن به سطر بعدی در همان سلول منتقل شده و ارتفاع سلول افزایش می‌یابد.

در این زبانه اگر گزینه Merge cells انتخاب شود، سلولهای انتخاب شده با هم ادغام می‌شود.

Font : با استفاده از این زبانه می‌توانید فونت نوشته‌ها، شکل و اندازه آنها را تغییر دهید.

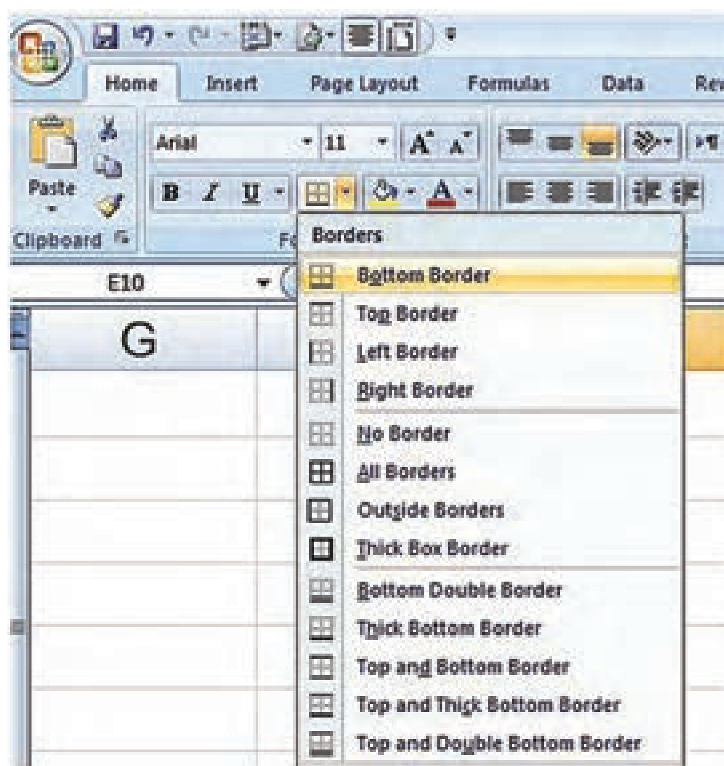
Border : با استفاده از این زبانه می‌توانید سلولهای انتخاب شده را به صورت جدول در بیاورید.

Fill : با استفاده از این زبانه می‌توانید رنگ زمینه سلولهای انتخاب شده را تغییر دهید.

Protection : با اســتفاده از این زبانه می‌توانید ســلولهای انتخاب شده را قفل و یا باز کنید. این امکان زمانی که کاربرگ قفل (Protect) می‌شود مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ایجاد جدول

برای ایجاد جدول ابتدا باید سلول‌های مورد نظر را انتخاب کرده و از تب Home گروه Font گزینه Borders را انتخاب کنید. سپس با استفاده از امکاناتی که در پنجره Borders وجود دارد، سلولهای انتخاب شده را به صورت جدول در بیاورید. اگر گزینه را انتخاب کنید، Excel دور تک تک سلول‌های انتخاب شده را خط کشی می‌کند.



همچنیــن بــرای این کار می‌توانید از قســمت Border که در پنجره Format Cells که در قســمت «تغییر قالب نمایش اطلاعات» توضیح داده شد استفاده نمائید.

انتقال و پردازش اطلاعات از نرم افزارهای دیگر به صفحه Excel

با توجه به توان بسیار بالای Excel در تجزیه و تحلیل اطلاعات، می توانید اطلاعات مورد نظر را از سایر نرم افزارها (مثلاً نرم افزار حسابداری یا نرم افزار Word) به صفحه Excel انتقال داده و آنها را تجزیه و تحلیل نمائید. برای مثال اگر بخواهید ضریب همبستگی بین مبلغ اضافه کار پرداخت شده به کارکنان شرکت با مبلغ درآمد شرکت در ماههای مختلف را محاسبه و تجزیه و تحلیل کنید، معمولاً نرم افزارهای حسابداری فاقد توان محاسبه ضریب همبستگی هستند اما با انتقال اطلاعات به صفحه Excel به راحتی می توانید ضریب همبستگی را محاسبه و آن را تجزیه و تحلیل کنید.

اضافه و حذف کردن Sheet

در هر فایل Excel به طور پیش فرض سه Sheet قرار دارد. برای اضافه کردن Sheet در تب Home گروه Cells روی دکمه Insert کلیک کنید تا منوی آن باز شود. با انتخاب Insert Sheet می توانید تعداد زیادی Sheet در هر فایل ایجاد کنید. برای حذف Sheet نیز می توانید بر روی نام Sheet راست کلیک کرده و گزینه Delete را انتخاب کنید.

تغییر نام Sheetها

برای تغییر نام Sheetها روی نام Sheet که در پائین صفحه قرار دارد با ماوس دابل کلیک نمائید. در این حالت نام Sheet که در پائین صفحه قرار دارد فعال شده و می توانید نام آن را تغییر داده و کلید Enter را فشار دهید.

همچنین برای این کار می توانید روی نام Sheet که در پائین صفحه قرار دارد با ماوس راست کلیک کنید و از فرمان Rename برای تغییر نام Sheet استفاده کنید.

اصول فرمول نویسی

برای نوشتن فرمول در یک سلول باید ابتدا کلید «تساوی =» را وارد کنید و سپس فرمول مورد نظر را تایپ نموده و کلید Enter را فشار دهید.

برای مثال اگر بخواهید اعداد نوشته شده در سلولهای A۱ و B۱ را با هم جمع بزنید، در یک سلول دیگر $=A_۱+B_۱$ را تایپ کنید و کلید Enter را بزنید.

شرح برخی از عملگرها برای استفاده از فرمولهای Excel ، در جدول زیر آمده است:

شرح عملگر	عملگرهای	شرح عملگر	عملگرهای حسابی
بزرگتر	>	جمع	+
کوچکتر	<	تفریق (منها)	-
کوچکتر یا مساوی	<=	تقسیم	/
بزرگتر یا مساوی	>=	ضرب	*
نابرابر (نامساوی)	<>	توان	^
برابر (مساوی)	=		

اگر در یک فرمول Excel چند عملگر حسابی استفاده شده باشد، ابتدا پرانتزسپس درصد سپس توان سپس ضرب و تقسیم

و در آخر جمع و تفریق عمل می‌کنند. بنابراین اگر در یک سلول نوشته شود ۸/۲*۳^۲+۱۱-۸= نرم افزار Excel فرمول فوق را به صورت زیر محاسبه می‌کند:

مرحله۱: ۳ را به توان ۲ می‌رساند،

مرحله۲: ۸ را بر ۲ تقسیم نموده و در حاصل ۳ به توان ۲ ضرب می‌کند.

مرحله۳: حاصل مرحله ۲ را با ۸ جمع کرده و ۱۱ را از آن کسر می‌کند. لذا پاسخ نهائی فرمول فوق ۳۳ می‌باشد.

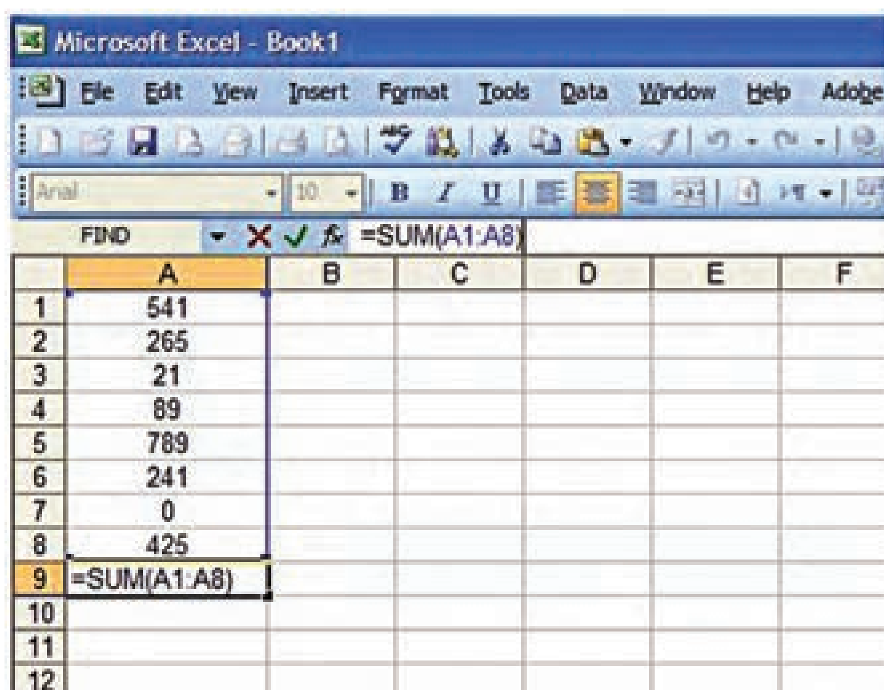
اصول استفاده از توابع

توابع، فرمولهای از پیش آماده شده ای هستند که هر کدام از آنها کار خاصی را انجام می‌دهند. دو روش برای استفاده از توابع وجود دارد:

روش اول تایپ تابع در سلول مورد نظر است. در این روش باید در سلول مورد نظر ابتدا کلید «تساوی =» و سپس نام فرمول و بعد کلید «پرانتز باز» را تایپ نموده و سپس آدرس سلول‌ها را وارد کرده و پرانتز را ببندید و کلید Enter را فشار دهید.

برای مثال اگر بخواهید Excel محتویات سلول‌های A۱ تا A۸ را جمع نماید، باید تابع آن به صورت زیر تایپ شود:

=SUM(A۱:A۸)



با تایپ تابع فوق و زدن کلید Enter جمع اعداد نوشته شده در سلولهای A۱ تا A۸ ، در سلول A۹ درج خواهد شد.

روش دوم به‌کارگیری توابع، بدین گونه می‌باشد که از تب Home گروه Editing فرمان Σ یا Autosum را انتخاب کنید.

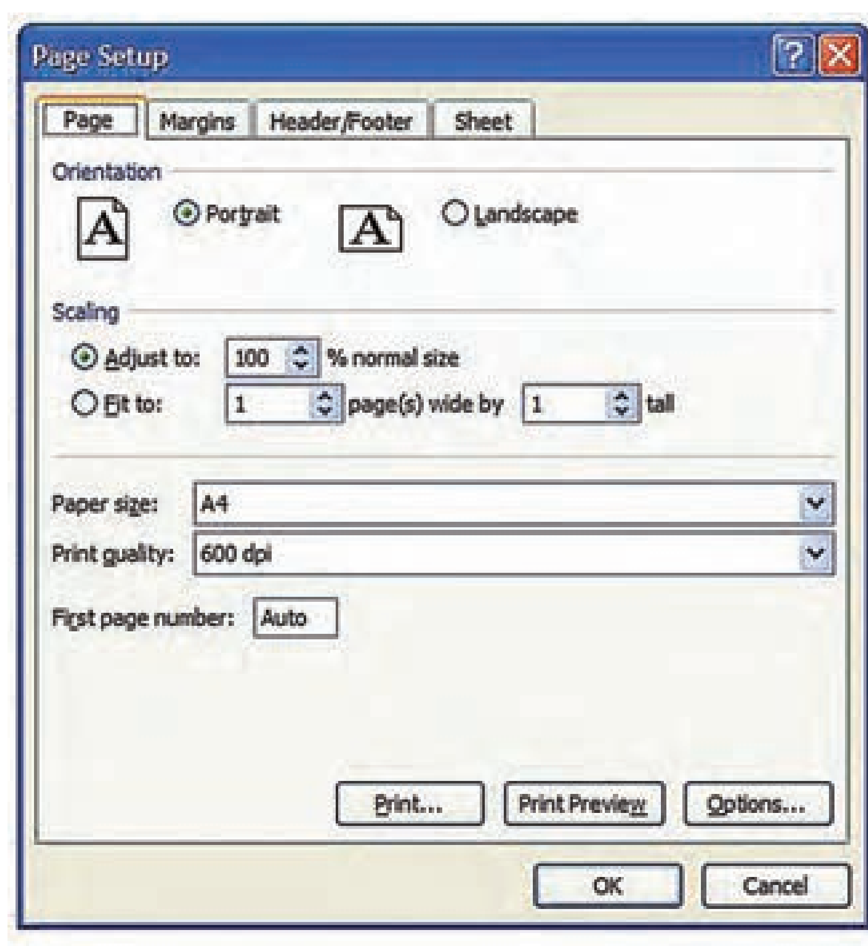
روش سوم بکارگیری توابع، به‌صورت منویی می‌باشد. برای این کار باید از نوار فرمول گزینه F_x یا دستور Insert Function را انتخاب کنید. با این کار، پنجره ای باز می‌شود که نام تمامی توابع Excel در آن نوشته شده است. با انتخاب هر تابع می‌توانید آن را اجرا نمائید.

در Excel صدها تابع وجود دارد که کار مهندسان، حسابداران، تحلیل گران مالی، ریاضی دانان، آمار گیران و به طور کلی کلیه کاربران را بسیار آسان می‌نماید.

اصول چاپ کردن اطلاعات

برای چاپ کردن اطلاعات Excel بر روی کاغذ مراحل زیر را طی کنید:

۱ـ از تب Page Layout گروه Page Setup را انتخاب کنید. پس از این کار پنجره‌ای به صورت زیر باز می‌شــود که دارای چهار قسمت است.



۲ـ در قسمت Page عملیات زیر را می‌توانید انجام دهید:

الف) تعیین افقی یا عمودی بودن کاغذ با انتخاب Landscape یا Portrait .

ب) بزرگ یا کوچک کردن آن چه می‌خواهید چاپ کنید.

ج) اگر می‌خواهید منطقه مورد نظر درچند صفحه مشخص Fit شود، باید تعداد صفحات مورد نظر را جلوی کادر Fit to بنویسید.

د) تعیین اندازه کاغذ، برای تعیین اندازه کاغذ با توجه به نوع پرینتر نصب شده ، نوع کاغذ را از کادر Paper size انتخاب کنید.

۳ـ در زبانه Margin حاشیه سمت بالا ، پائین ، چپ و راست کاغذ را به صورت عددی وارد کنید.
۴ـ در زبانه Header/Footer مواردی که می‌خواهید در بالا یا پائین تمام صفحات چاپ شود را تعیین کنید.
۵ـ در زبانه Sheet عملیات زیر را می‌توانید انجام دهید:
الف) آدرس محدوده ای که می‌خواهید چاپ شـود را در کادر Print area بنویسـید. (می توانید با کلیک کردن ماوس در گوشه سمت چپ این کادر به کاربرگ برگشت نموده و محدوده را با ماوس انتخاب کنید.)
ب) آدرس سـطرهائی که می‌خواهید دربالای تمام صفحات چاپ شده تکرار شود را درکادر Row to repeat at top بنویسید.
ج) آدرس ستون‌هایی که می‌خواهید در کنار تمام صفحات چاپ شده تکرار شود را در کادر Columns to repeat at left بنویسید.
د) برای چاپ خطوط شطرنجی صفحه Excel ، مقابل قسمت Gridlines را تیک کنید.
هـ) برای چاپ صفحه به صورت سیاه و سفید، مقابل قسمت Black and white را تیک کنید.
۶ـ برای دیدن پیش نمایش صفحه قبل از چاپ، دکمه Print preview را انتخاب کنید.
۷ـ برای چاپ، دکمه Print و سپس دکمه OK را انتخاب کنید.
نکته: درصورتی‌که در یک کاربرگ مراحل ۱ تا ۶ بالا یک بار انجام شده باشد، برای چاپ کردن اطلاعات در دفعات بعد کافی است روی دکمه Office کلیک کرد و از زیر مجموعه‌های print ، گزینه print را انتخاب کرد.

نحوه بستن فایل (کارپوشه)

برای بستن فایل، دکمه Office Button را باز نموده و دستور Close را انتخاب کنید.
به‌جای این کار می‌توانید با ماوس بر روی علامت ضربدر که در گوشه سمت راست بالای پنجره قرار دارد کلیک کنید.

نحوه خروج از Excel

برای خروج از Excel ، منوی Office Button را باز نموده و دستور Exit Excel را انتخاب کنید.
به‌جای این کار می‌توانید با ماوس بر روی علامت ضربدر که در گوشه سمت راست بالای پنجره قرار دارد کلیک کنید.
توجه: درگوشه سمت راست بالای پنجره دو علامت ضربدر قرار دارد. علامت ضربدر بالایی برای خروج از Excel و علامت ضربدر پایینی برای بستن فایل موجود بر روی صفحه می‌باشد.



پرسش

۱ـ داده‌های ورودی Excel می‌تواند شامل چه اطلاعاتی باشد؟
۲ـ عملگر رشته ای برای چه منظور مورد استفاده قرار می گیرد؟
۳ـ برای انجام محاسبات ریاضی چه عملگرهائی مورد استفاده قرار می گیرند؟ آنها را نام ببرید.
۴ـ برای مقایسه اعداد چه عملگرهائی مورد استفاده قرار می گیرند؟ آنها را نام ببرید.
۵ـ نوار فرمول چه چیز را نمایش می‌دهد؟
۶ـ نحوه ذخیره نمودن اطلاعات در محیط Excel را توضیح دهید.
۷ـ نحوه اصلاح اطلاعات درج شده در یک سلول را توضیح دهید.
۸ـ نحوه انتخاب چند سلول در صفحه Excel را توضیح دهید.
۹ـ برای جابجا کردن محتویات سلول‌ها به چه صورت عمل می‌شود؟
۱۰ـ اگر بخواهید محتویات داخل سلول پاک شود ولی سلول مورد نظر سر جای خود بماند چه اقدامی باید انجام شود؟
۱۱ـ نحوه حذف کردن سطر یا ستون در صفحه گسترده Excel را توضیح دهید.
۱۲ـ نحوه اضافه کردن سطر یا ستون در صفحه گسترده Excel را توضیح دهید.
۱۳ـ اجرای فرمان format cells برای چه منظوری مورد استفاده قرار می گیرد؟
۱۴ـ نحوه تغییر نام Sheetها در صفحه گسترده Excel را توضیح دهید.
۱۵ـ برنامه‌های آماده شده ای که هر کدام از آنها کار خاصی را انجام می‌دهند، چه نام دارد؟
۱۶ـ برای استفاده از توابع چند روش وجود دارد؟ آنها را توضیح دهید.
۱۷ـ مراحل چاپ کردن اطلاعات Excel بر روی کاغذ را بنویسید.
۱۸ـ نحوه خروج از Excel را بنویسید.



تمرین

۱ـ نرم افزار Excel را باز کنید و اقدامات زیر را انجام دهید:
الف) در سلول A۱ بنویسید: لیست نمرات آقای محسن محمدی
ب) در سلول A۲ بنویسید: ردیف
پ) در سلول A۳ عدد ۱ را تایپ کنید.
ت) در سلول A۴ فرمول A۳+۱= را تایپ کنید و کلید Enter را فشار دهید.
ث) سلول A۴ را بر روی سلولهای A۵ تا A۱۴ کپی کنید.
ج) در سلول B۲ بنویسید: نام درس
چ) در سلولهای B۳ تا B۱۴ نام درسهای خود را بنویسید.
ح) در سلول C۲ بنویسید: نمره
خ) در سلولهای C۳ تا C۱۴ نمرات درس‌ها را به صورت فرضی بنویسید به نحوی که ۲ تا از نمره‌ها کمتر از ۱۰ و بقیه بین ۱۰ تا ۲۰ باشد.
د) در سلول D۲ بنویسید: وضعیت نمره
ذ) در سلول D۳ ابتدا = را نوشته و سپس فرمول («تجدید» ; «قبول» ;IF(C۳<۱۰ را تایپ کنید و کلید Enter را فشار دهید.
ر) سلول D۳ را بر روی سلولهای D۴ تا D۱۴ کپی کنید.
ز) در سلول C۱۵ فرمول Average(C۳:C۱۴)= را تایپ کنید و کلید Enter را فشار دهید.
س) سلولهای B۲ تا D۲ را انتخاب کنید و رنگ زمینه آنها را آبی کم رنگ انتخاب کنید.
۲ـ جدول تهیه شده در تمرین ۱ را بر روی کاغذ A۴ چاپ کنید.
۳ـ جدولی برای لیست نمرات درس حسابداری کلاس خودتان به صورت فوق تهیه نمائید و سپس آن را به نحو دلخواه رنگ آمیزی نموده و آن را بر روی کاغذ A۴ چاپ کنید.

منابع و مآخذ

۱- استانداردهای حسابداری — انتشارات سازمان حسابرسی
۲- اصول حسابداری جلد اول ،مصطفی علیمدد و نظام الدین ملک آرایی — انتشارات سازمان حسابرسی
۳- صورت‌های مالی اساسی ، عزیز عالیور — انتشارات سازمان حسابرسی
۴- مبانی و روش‌های عمومی حسابداری جلد اول ، مصطفی علیمدد و نظام الدین ملک آرایی — انتشارات سازمان حسابرسی
۵- اصول حسابداری جلد اول ، عزیز نبوی — انتشارات فروردین
۶- اصول حسابداری (۱) ، عبدالکریم مقدم - علی شفیع‌زاده — انتشارات دانشگاه پیام نور
۷- حقوق تجارت، حسن حسنی — نشر میزان
۸- قانون تجارت
۹- قانون بخش تعاون اقتصاد جمهوری اسلامی ایران
۱۰- قانون مدنی
۱۱- آئین‌نامه مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مـــدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت‌های مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم
12- Meige Walter B. and robert F. Meigs, Financial Accounting , 4th ed. Newyork; McGraw-Hill
۱۳- صفحه گسترده اکسل ۲۰۰۷ ، مهندس کتایون کمانگر — انتشارات اندیش پخش سبز
۱۴- مفاهیم پایه فناوری اطلاعات ، مجید سبز گل - سیدعلی موسوی — انتشارات صفّار
۱۵- سیستم عامل مقدماتی ، مجید سبزگل- سیدعلی موسوی — انتشارات صفّار

